

**TEKNISTEN PALVELUIDEN OSTO- JA MYYNTILASKUPROSESSIEN
KUVAUKSET JA ARVONLISÄVEROKIRJAUKSET**



Ammattikorkeakoulututkinnon opinnäytetyö

Visamäki, Liiketalouden koulutus

kevät, 2018

Enni Mäkilä

Liiketalouden koulutusohjelma
Visamäki

| | | |
|---------------------|---|-------------------|
| Tekijä | Enni Mäkilä | Vuosi 2018 |
| Työn nimi | Teknisten palveluiden osto- ja myyntilaskuprosessien kuvaukset ja arvonlisäverokirjaukset | |
| Työn ohjaaja | Asta Mattila | |

TIIVISTELMÄ

Opinnäytetyön tarkoituksena oli kuvata toimeksiantajan osto- ja myyntilaskutuksen prosessit sekä tarkastella ostojen ja myyntien arvonlisäverokäsittelyä. Työn tuotoksena kehitettiin ohjeistus osto- ja myyntilaskutuksen arvonlisäveron kirjanpidollisesta käsittelystä. Toimeksiantajana toimi 19 000 asukkaan kaupungin teknisten palveluiden palvelukeskus, jossa työskentelee 9 toimistosihteeriä. Aiheen valinta lähti toimeksiantajan tarpeesta kehittää ohjeistus ostojen ja myyntien arvonlisäverokäsittelyyn. Tarve ohjeistukselle on muun muassa säännöllisesti toistuviin sijaistustilanteisiin ja perehdytykseen. Ohjeistuksen tarkoituksena on yhtenäistää toimintatapoja sekä lisätä henkilöstön tietoutta arvonlisäverosta ja näin myös parantaa kirjanpidon oikeellisuutta ja luotettavuutta.

Opinnäytetyö toteutettiin toiminnallisena kehittämistehtävänä. Tutkimusaineisto kerättiin teemahaastattelulla, joka toteutettiin ryhmähaastatteluna toimeksiantajayksikössä. Haastattelun avulla pyrittiin muun muassa löytämään haasteita aiheuttavia arvonlisäverokäsittelyn tilanteita.

Teoreettisessa osuudessa käsiteltiin osto- ja myyntilaskutusta prosesseina sekä prosessien kuvaamista. Lisäksi tarkasteltiin arvonlisäverojärjestelmää sekä yleisesti että erityisesti kunnan näkökulmasta. Prosessikuvausten ja arvonlisävero-ohjeistuksen laadinta sekä teemahaastattelun tulokset esiteltiin kehittämissosiossa. Työn tuotoksena syntyi sekä sanalliset että kaaviomuotoiset osto- ja myyntilaskutuksen prosessikuvaukset sekä selkeä, tiivis ja ajantasainen ohjeistus osto- ja myyntilaskutuksen arvonlisäveron käsittelyyn.

Avainsanat sähköinen taloushallinto, ostolaskuprosessi, myyntilaskuprosessi, arvonlisävero

Sivut 53 sivua, joista liitteitä 6 sivua

Degree Programme in Business Administration
Visamäki

| | | |
|-------------------|--|------------------|
| Author | Enni Mäkilä | Year 2018 |
| Subject | Technical Department's Purchase and Sales Process Descriptions and Value Added Tax Calculations | |
| Supervisor | Asta Mattila | |

ABSTRACT

The aim of the thesis was to describe the purchase and sales invoicing processes of the customer and to examine the purchases and sales value added tax handling. As a result of the work the instructions for the value added tax handling of purchases and sales invoices were developed. The customer of the thesis was a service center of the technical department with nine office secretaries, in the city of 19 000 inhabitants. The topic was based on the customer's need to develop instructions for the value added tax handling of purchases and sales. For example, there was a need for instructions for frequently used substitute employees and their orientation. The purpose of the instructions was to standardize practices and increase the knowledge of the secretaries on value added tax handling and to improve the validity and reliability of the accounting.

The thesis was implemented as a functional development task. The research material was collected by a thematic group interview in the customer's work unit. The interview, among other things, aimed at recognizing situations where the handling of value added tax caused challenges.

The theoretical part dealt with purchase and sales invoicing as processes and described the processes. In addition, the value added tax system was examined both in general and especially from municipal viewpoints. Creating the process descriptions and the value added tax instructions as well as the results of the interview were presented in the development section. As a result of the thesis, both verbal and graphic descriptions of purchase and sales invoicing processes, as well as clear, compact and up-to-date instructions for value added tax handling of purchase and sales invoices were created.

Keywords electronic accounting, purchase process, sales process, value added tax

Pages 53 pages including appendices 6 pages

SISÄLLYS

| | | |
|-------|--|----|
| 1 | JOHDANTO..... | 1 |
| 1.1 | Työn tavoitteet ja aiheen rajaus | 2 |
| 1.2 | Tutkimusmenetelmät..... | 2 |
| 2 | SÄHKÖISET TALOUSHALLINNON PROSESSIT | 4 |
| 2.1 | Sähköinen taloushallinto ja sen hyödyt | 5 |
| 2.2 | Ostolaskuprosessi..... | 7 |
| 2.3 | Myyntilaskuprosessi..... | 10 |
| 2.4 | Prosessien kuvaaminen..... | 13 |
| 3 | ARVONLISÄVERO KUNNASSA | 18 |
| 3.1 | Arvonlisäverojärjestelmä | 18 |
| 3.2 | Arvonlisäveron yleiset periaatteet..... | 20 |
| 3.3 | Kunta arvonlisäverovelvollisena | 24 |
| 3.4 | Kunnan viranomaistoiminta myyntilaskutuksessa..... | 25 |
| 3.5 | Vähennysjärjestelmä..... | 26 |
| 3.5.1 | Yleinen vähennysoikeus hankinnoista..... | 26 |
| 3.5.2 | Vähennysoikeuden rajoitukset..... | 27 |
| 3.6 | Kuntapalautusjärjestelmä | 27 |
| 3.6.1 | Kuntien palautus hankinnoista..... | 27 |
| 3.6.2 | Kuntien laskennallinen palautus | 28 |
| 3.7 | Rakentamispalveluiden käännetty arvonlisäverovelvollisuus | 29 |
| 4 | PROSESSIKUVAUSTEN JA ARVONLISÄVERO-OHJEISTUKSEN LAATIMINEN | 31 |
| 4.1 | Prosessikuvausten ja arvonlisävero-ohjeistuksen arviointia | 31 |
| 4.2 | Osto- ja myyntilaskuprosessien kuvaukset | 33 |
| 4.2.1 | Ostolaskuprosessin kuvaus..... | 35 |
| 4.2.2 | Myyntilaskuprosessin kuvaus..... | 38 |
| 4.3 | Arvonlisävero-ohjeistus osto- ja myyntilaskuihin | 41 |
| 5 | JOHTOPÄÄTÖKSET JA POHDINTAA..... | 44 |
| | LÄHTEET..... | 46 |

Liitteet

Liite 1 Teknisten palveluiden arvonlisävero-ohjeistus osto- ja myyntilaskuihin

1 JOHDANTO

Kaikki liiketoiminnan muodossa harjoitettava toiminta on pääsääntöisesti arvonlisäverollista, jollei toisin ole erikseen säädetty. Yrityksissä arvonlisäveroa koskevia kysymyksiä pohditaan päivittäin esimerkiksi osto- ja myyntilaskujen yhteydessä. Arvonlisäverotuksen säännösten tunteminen on yrityksissä tärkeää, jotta suorittavan veron määrän laskeminen ja raportointi osataan suorittaa oikein. Tällöin avainasemassa ovat taloushallinnosta ja kirjanpidosta huolehtivat työntekijät. (Sirpoma & Tanila 2014, 5.)

Opinnäytetyön tarkoituksena on kuvata toimeksiantajan osto- ja myyntilaskutuksen prosessit. Lisäksi tarkoituksena on tarkastella niiden arvonlisäverokäsittelyä teknisten palveluiden näkökulmasta. Tavoitteena on kehittää tilaajalle kirjallinen ohjeistus arvonlisäveron käsittelyyn sekä osto- että myyntilaskutukseen.

Aiheen valinta lähti tilaajan tarpeesta kehittää ohjeistus osto- ja myyntilaskutuksen arvonlisäverosta. Aihetta lisää pohtiessa kävi ilmi, että tarvetta ohjeistukselle on erityisesti ostolaskutuksen osalta. Palvelukeskuksen toimistohenkilöstö ei ole kirjanpidon ammattilaisia, mutta he tekevät päivittäisessä työssään kirjanpidon merkintöjä osto- ja myyntilaskutuksen yhteydessä. Heillä on monen tasoista osaamista arvonlisäveron käsittelyyn liittyvissä asioissa. Ohjeistuksen tarkoituksena on yhtenäistää toimintatapoja ja tuoda sovittuja käytäntöjä kaikkien tietoon sekä lisätä henkilöstön tietoutta arvonlisäverosta ja näin myös parantaa kirjanpidon oikeellisuutta ja luotettavuutta.

Selkeä tarve ohjeistukselle on myös sijaistustilanteisiin, joita pienessä yksikössä tulee säännöllisesti. Työn tekijä on siirtynyt yksikön sisällä toiseen tehtävään, ja työnkuvaan on määritelty laajempaa sijaistusta, joten kokonaisuuteen perehtyminen on ajankohtaista tekijälle myös työtehtävien kautta. Lisäksi yksikössä on ollut jonkin verran vaihtuvuutta henkilöstössä, ja eläköitymisiä on tulossa lähivuosina, joten ohjeistus toimii päivittäisen työkalun lisäksi myös perehdytystilanteissa sekä siirtää pitkäaikaisten työntekijöiden hiljaista tietoa eteenpäin.

Opinnäytetyön toimeksiantajana toimii 19 000 asukkaan kaupungin tekniset palvelut, ja työ keskittyy palvelemaan teknisten palveluiden palvelukeskusta. Palvelukeskuksessa työskentelee 9 toimistosiihteriä, jotka hoitavat toimistopalveluita. Heidän työtehtäviinsä kuuluu monenlaisia osto- ja myyntilaskutukseen liittyviä tehtäviä kaikilta teknisen toimen osa-alueilta. Tekniisiin palveluihin kuuluvat mm. ympäristönsuojelu, rakentamisen valvonta ja neuvonta, asemakaavoitus, maanmittaus, liikenneväylät, venesatamat, viheryksikkö, liikuntapaikat, konekeskus, ateriapalvelut, siivouspalvelut, tilalaitos ja vesihuoltolaitos.

1.1 Työn tavoitteet ja aiheen rajaus

Opinnäytetyön tavoitteena on kuvata toimeksiantajan osto- ja myyntilaskutuksen prosessit sekä käsitellä osto- ja myyntilaskutuksen arvonlisäveron käsittelyä. Tavoitteena on kartoittaa erilaisia ostolaskutuksen tilanteita ja löytää kriittiset arvonlisäverokäsittelyn tilanteet, jotka aiheuttavat haasteita käytännön työssä. Tavoitteena on kehittää kartoituksen perusteella selkeä ja toimiva kirjallinen ohjeistus arvonlisäveron käsittelyyn erityisesti erilaisiin ostolaskutuksen tilanteisiin. Ohjeistusta ei ennestään ole.

Aihe käsittelee sekä osto- että myyntilaskutuksen arvonlisäverokäsittelyä. Ostolaskutuksen arvonlisäverokäsittelyyn paneudutaan tarkemmin, mutta ohjeistukseen haluttiin sisällyttää myös myyntilaskutuksen arvonlisäveron käsittelyä. Myyntilaskutuksen osalta kokonaisuudet arvonlisäveron kannalta ovat selkeät ja voimassa olevista maksuluetteloista löytyvät arvonlisäveron tiedot ovat usein riittävät. Sekä osto- että myyntilaskujen arvonlisäverokäsittelyä tarkastellaan koko teknisten palveluiden näkökulmasta. Mukana tarkastelussa ovat myös tilalaitos ja vesihuoltolaitos, jotka ovat omia taseyksikköjään. Heillä on käytössään talousohjelmaan sisäänrakennettu kooditus arvonlisäverojärjestelmän valintaan, jolloin käsittelijän ei tarvitse pohtia valintaa.

Tutkimuksen pääkysymyksenä on, mitä arvonlisäverojärjestelmää tulee käyttää erilaisissa ostolaskujen tiliöinnin tilanteissa. Jotta kysymyksen voidaan vastata, tulee ensin kartoittaa, minkälaisia ostolaskutilanteita toimeksiantajalla on, ja mitkä ovat kriittiset ja haasteita aiheuttavat arvonlisäverokäsittelyt.

1.2 Tutkimusmenetelmät

Opinnäytetyö toteutetaan toiminnallisena kehittämistehtävänä. Kehittämistehtävän kuvauksessa käsitellään toimeksiantajan osto- ja myyntilaskutuksesta muodostetut prosessikuvaukset, ostolaskutuksen arvonlisäverokäsittelyn kartoitus sekä ostolaskutuksen arvonlisävero-ohjeistuksen muodostaminen.

Osto- ja myyntilaskutuksen prosessikuvaukset laaditaan työn tekijän toimeksiantajalla työssään tekemän havainnoinnin perusteella. Tutkimusaineisto erilaisten ostolaskukokonaisuuksien, arvonlisäverokäsittelyn kriittisten kohtien ja arvonlisävero-ohjeistukseen kohdistuvien toiveiden osalta kerätään teemahaastattelulla. Teemahaastattelu valittiin, sillä se on lomake- ja avoimen haastattelun välimuoto. Tyypillistä on, että haastattelun teema-alueet ovat tiedossa, mutta kysymyksillä ei ole tarkkaa muotoa ja järjestystä. (Hirsjärvi, Remes & Sajavaara 2017, 203.) Haastattelu toteutetaan ryhmähaastatteluna. Haastatteluun osallistuvat teknisten palveluiden palvelukeskuksen toimistosihteerit sekä teknisten palveluiden talouspäällikkö. Ryhmähaastattelu valittiin yksilö- tai työparihaastattelun sijaan,

jotta ryhmässä tulisi esille monipuolisemmin erilaisia tilanteita ja keskustelua eri teemoista.

Arvonlisävero-ohjeistus laaditaan lainsäädäntöön ja ohjeistuksiin perustuen, lähinnä ohjaamalla lukija etsimään ajantasaista ja yksityiskohtaista tietoa verkkosivustoilta. Primaarilähteinä toimivat arvonlisäverolaki ja -asetus, ja sekundaarilähteenä niitä selittävä kirjallisuus ja muun muassa verohallinnon ohjeistukset. Lähteiden valinnassa kiinnitetään huomiota niiden luotettavuuteen ja ajantasaisuuteen. Näin varmistetaan myös ohjeistuksen ajantasaisuus. Ohjeistuksessa huomioidaan haastattelussa esille tulleet toiveet ja kriittiset tilanteet, joihin ohjeistetaan kulloinkin käytettävät arvonlisäverot.

2 SÄHKÖISET TALOUSHALLINNON PROSESSIT

Taloushallinnosta puhuttaessa sähköisestä taloushallinnosta ja digitaalisesta taloushallinnosta puhutaan usein synonyymeinä. Sähköisellä taloushallinnolla tarkoitetaan sähköisesti tehostettua taloushallintoa, ja digitaalisella taloushallinnolla puolestaan toimintojen automatisointia. Digitaalinen taloushallinto mielletään kokonaisvaltaiseksi kaikkien tietovirtojen ja käsittelyvaiheiden automatisoinniksi ja käsittelyksi digitaalisessa muodossa. Sähköinen taloushallinto nähdään käsittävän sähköisesti tehostettuja taloushallinnon osa-alueita, mm. verkkolaskutus, kirjanpito tai viranomaisraportointi. (Varanka, Mäkikangas, Hyypiä, Jalonen & Samppala 2017, 10, 13.)

Usein kuitenkin sähköisellä taloushallinnolla tarkoitetaan taloushallinnon kokonaisvaltaista hoitamista nykyaikaisia ohjelmistoja ja automaatiota hyödyntävillä prosesseilla (Helanto, Kaisaniemi, Koskinen, Kuntola & Siivola 2013, 14). Sähköisessä taloushallinnossa erilaiset taloushallinnon toiminnot pyritään järjestämään siten, että manuaalinen työ on mahdollisimman vähäistä. (Koivumäki & Lindfors 2012, 20). Tässä luvussa tarkastellaan tarkemmin sähköisen taloushallinnon tuomia etuja.

Yrityksen taloushallintoon kuuluu monenlaisia tehtäviä, jotka ovat yrityksen toiminnan kannalta olennaisia. Tehtäviä ovat mm. kirjanpito, palkanlaskenta, myyntilaskutus, ostoreskontran hoito, matka- ja kulukaskujen hallinta sekä viranomaisilmoitusten laadinta. Tehtävät voidaan hoitaa itse tai ulkoistaa esimerkiksi tilitoimistolle. Alun perin sähköinen taloushallinto miellettiin vain paperittomana laskujen käsittelynä, mutta sähköinen taloushallinto nykyaikana käsittää paljon muutakin. (Helanto ym. 2013, 12-13.)

Taloushallinnon kokonaisuus voidaan jakaa osaprosesseiksi, jota kuva 1 havainnollistaa. Taloushallinnossa kirjanpidon rooli on keskeinen. Osakirjanpidoista siirtyy tietoa pääkirjanpitoon, jossa tapahtumat kootaan ja täsmäytetään. Raportoinnissa muista prosesseista kootaan tietoa raporttien muodostamiseen. Kaikkien osaprosessien tapahtumien arkistointi tapahtuu sähköisesti ja niiden käsittely on mahdollista ajasta ja paikasta riippumatta. (Varanka ym. 2017, 14-15.) Tässä luvussa tarkastellaan tarkemmin osto- ja myyntireskontran osaprosesseja. Lisäksi käsitellään prosessien kuvaamista.



Kuva 1. Taloushallinnon prosesseja (Varanka ym. 2017, 15.)

2.1 Sähköinen taloushallinto ja sen hyödyt

Sähköinen taloushallinto on nykypäivänä tärkeä osa tehokasta taloushallintoa. Perinteinen taloushallinto keskittyy rutiineihin ja tiedon manuaaliseen tallennukseen, kun taas yleistyvät sähköisen taloushallinnon ratkaisut tehostavat työtä ja rutiininomaiset tehtävät vähenevät. Tällöin aikaa jää enemmän taloushallinnon suunnittelulle ja varsinaiselle asiantuntijatyölle. (Helanto ym. 2013, 4.)

Usein taloushallinnon haasteet liittyvät työn tehokkuuteen ja yhteistyöhön. Kun taloushallintoa hoidetaan perinteisellä toimintatavalla, yksittäistä paperitositetta käsittelee useat ihmiset useaan kertaan. Esimerkiksi ostolaskujen käsittely sisältää monia käsin tehtäviä työvaiheita, kuten laskujen käsittely, asiatarkastus ja hyväksyntä, maksaminen, tositteiden järjestely, kirjanpito-ohjelmaan syöttäminen, mapitus ja arkistointi. Tämä aiheuttaa kahdenkertaista työtä ja virheiden mahdollisuus kasvaa. Manuaaliset työvaiheet lisäävät myös kustannuksia, samoin papereiden tulostaminen, kopiointi ja lähetys, joten sähköinen taloushallinto on kustannustehokas ratkaisu. Sähköiset prosessit ja nykyaikaiset ohjelmistoratkaisut tehostavat työntekoa poistamalla päällekkäisiä työvaiheita ja ajankäyttö tehostuu. (Helanto ym. 2013, 12,15.)

Arvion mukaan osto- ja myyntilaskuprosesseihin liittyvä tallennustyö muodostaa jopa 80 prosenttia kirjanpidon työstä. Sähköinen taloushallinto vähentää tätä työtä merkittävästi, ja juuri ostolaskujen sähköisellä käsittelyllä tuotetaan merkittäviä säästöjä. Myös automaattitiliöinnit vähentävät tallennustyötä. (Helanto ym. 2013, 13, 16, 22.) Arvion mukaan Suomessa suurissa yrityksissä vastaanotettuja verkkolaskuja voi olla tapauskohtaisesti jopa 80-100 prosenttia ostolaskuista. Tätä on nopeuttanut se, että

monet suuret yritykset ja julkiset organisaatiot ovat tehneet päätöksen ostolaskujen vastaanottamisesta ainoastaan verkkolaskuina. Verkkolaskuja lähettää Suomessa noin 70 prosenttia kaikista yrityksistä. (Lahti & Salmi-nen 2014, 52.)

Sähköinen taloushallinto mahdollistaa ajantasaisemman kirjanpityksen, sillä perinteisillä manuaalisilla prosesseilla kirjanpitystä pystytään tavallisesti aloittamaan vasta jopa kuukauden päätyttyä, jolloin kuitit ja laskut ovat kirjanpitäjän käytettävissä. Materiaalin tullessa tasaisesti työn ennustettavuus paranee, työkuorma jakautuu tasaisemmin ja asiakastyötä voidaan tehdä joustavasti kuukauden kuluessa. (Helanto ym. 2013, 13-14.)

Sähköisen taloushallinnon ohjelmistot voi hankkia internetin kautta toimivana pilvipalveluna, jolloin omilta ohjelmistoinvestoinneilta voidaan välttyä jopa kokonaan, sillä ohjelmistopäivitykset, varmuuskopioinnit ja muut tekniset ylläpidon tehtävät sisältyvät palveluun. Internetissä toimiva ohjelmisto mahdollistaa myös etätöitä. (Helanto ym. 2013, 17.)

Taloushallinnon raportit ovat tärkeä työkalu yrityksen johdolle ja ne tukevat päätöksentekoa. Taloushallinnon tuottama tieto on kaikkien saatavilla sähköisestä järjestelmästä. Ajantasainen raportointi kuukauden aikana on mahdollista, kun tositteet kirjautuvat kirjanpitoon koko ajan. Raportti on parhaimmillaan halutuilla hakuehdoilla otettuna suoraan järjestelmästä, jolloin se on mahdollisimman ajantasainen ja raporteilta pääsee käsiksi aina yksittäiselle tosittelle asti. Raportit ovat monipuolisia ja kattavia, ja esimerkiksi kustannuspaikkaseuranta on vaivatonta. Tärkeiden raporttien, mm. liiketoiminnan tuloksen, kassan ja reskontran tilanteen tarkastelu sekä mm. tulevan kassavirran ennakointi onnistuu myös kesken kuukauden. (Helanto ym. 2013, 13-14, 50-51.) Taloushallinnon tehostamisen yksi suurimpia syitä onkin jatkuva paine tuottaa yritysjohtoa palvelevia raportteja sekä lakisäätteisiä ilmoituksia yhä nopeammalla aikataululla (Koivumäki & Lindfors 2012, 18).

Paperitositteiden arkistoa ei tarvita, kun esimerkiksi verkkolaskuina saapuneet sekä paperilta skannatut ostolaskut pystytään säilyttämään sähköisessä arkistossa. Siten sähköinen taloushallinto on paperin vähentymisen myötä kustannustehokkuuden lisäksi myös ekologinen ratkaisu. Tiedonhaku helpottuu ja nopeutuu, kun aineisto on sähköisessä muodossa ja tietoa voidaan hakea erilaisilla hakuehdoilla. Vanhojenkin tositteiden hakeminen käy vaivattomasti ja nopeasti. (Helanto ym. 2013, 15-17, 52.)

Sähköisen taloushallinnon avulla tiedot viranomaisilmoituksille kerätään automaattisesti järjestelmään jo tallennetuista tositteista ja ilmoitukset lähetetään sähköisesti. Myös tilintarkastustyö helpottuu, sillä tiedot löytyvät ohjelmistosta ja raporteista päästään aina yksittäiselle tosittelle asti. (Helanto ym. 2013, 15, 30.)

Perinteinen kirjanpitäjän rooli muuttuu tallentajasta automaation hallitsijaksi. Työssä kirjanpidon tarkastaminen ja täsmäyttäminen korostuvat. Aikaa jää tallennustyön sijaan mm. sisäiseen laskentaan ja neuvontaan. Kirjanpitäjän työn voidaan ajatella muuttuvan eräänlaiseksi tiedon jatkojalostajaksi. (Helanto ym. 2013, 17, 21, 51, 58.)

2.2 Ostolaskuprosessi

Yritykseen saapuu ostolaskuja tuotannontekijöiden hankkimisesta. Ennen maksamista laskut tulee tiliöidä kirjanpitoa varten ja hyväksyä. Nopea hyväksymiskierto varmistetaan ostolaskujen sähköisellä kierrätysjärjestelmällä, jolloin kirjanpidon raportointitieto on ajantasaisempaa, maksut pysytään maksamaan ajoissa, vältetään viivästyskoroilta ja käteisalennusten hyödyntäminen mahdollistuu. Ostoreskontran hoitajan tulee hallita koko ajan kansainvälistyvässä ympäristössä mm. ulkomailta tulevien laskujen tiliöinnit sekä perusasiat tulo- ja arvonlisäverotuksesta, kirjanpidon jaksottamissäännöksistä ja hankintojen aktivointimahdollisuuksista. (Koivumäki & Lindfors 2012, 75.)

Laskun vastaanoton, tiliöinnin, mahdollisen täsmäytyksen tilaukseen tai sopimukseen, hyväksynnän sekä koko prosessin hallinnan mahdollistaminen on ostolaskujen käsittelyjärjestelmän päätarkoitus. Näiden vaiheiden jälkeen lasku päivitetään ostoreskontraan, josta se siirtyy kirjanpitoon ja voidaan maksaa toimittajalle. (Lahti & Salminen 2014, 66.)

Taloushallinnon järjestelmään määritetyt perustiedot ovat tärkeitä, jotta ostolaskujen nopea hyväksymiskierto, tiliöinti ja maksatus onnistuvat. Rekisterit ja perustiedot varmistavat, että ostotapahtumat kirjautuvat oikeille kirjanpidon tileille, maksut maksetaan oikealle pankkitilille oikeaan aikaan sekä arvonlisäverokäsittelyn ja kausiveroilmoituksen oikeellisuus toteutuvat. (Koivumäki & Lindfors 2012, 75.)

Ostoreskontrassa käytetään toimittajarekisterin tietoja, joten tiedot tulee täyttää huolellisesti ja ylläpitää koko ajan. Toimittajarekisteristä tulee ohjaustietoa liittyen toimittajan tunnistetietoihin, kuten asiakasnumero, y-tunnus, nimi- ja osoitetiedot, maksuyhteydet sekä mahdolliset maksuehdot ja alennukset. Toimittajarekisteriin voidaan kirjata kirjanpitoon, maksatukseen sekä arvonlisäverokäsittelyyn liittyvää ohjaustietoa. Toimittajarekisterin tietoihin voidaan määritellä kirjanpidon tiliöinteihin liittyen mm. toimittajalla käytettävä ostovelkojen tili tai toimittajan oletustiliöinti, ja arvonlisäverotukseen liittyen mm. toimittajan arvonlisäverotus ja toimiiko toimija EU-valtiossa vai EU:n ulkopuolisessa valtiossa. (Koivumäki & Lindfors 2012, 76.)

Laskun saapuessa työvaiheina ovat laskun vastaanottaminen ja käsittely. Ostolaskut käsitellään yrityksissä yhä useammin sähköisesti. Ostolaskujen sähköinen kierrätys vaatii oman järjestelmän, joka voi toimia lisäosana ta-

loushallinnon ohjelmistossa tai maksuliikenneohjelmiston yhteydessä. Laskujen vastaanottamiseen tarvitaan operaattori, jolta saadaan verkkolaskuosoite, joka ilmoitetaan yritystä laskuttaville toimijoille verkkolaskujen lähetystä varten. Operaattorina voi toimia pankki tai verkkolaskuoperaattori. Verkkolaskuina saapuvat laskut vastaanotetaan laskujen kierrätysjärjestelmään suoraan sähköisinä. (Koivumäki & Lindfors 2012, 23, 78.) Mahdolliset paperilaskut skannataan laskujen käsittelyjärjestelmään. Yritys voi hoitaa skannauksen itse tai ostaa sen palveluna. Suuret skannaajat hyödyntävät pääsääntöisesti älyskannausta eli optisia OCR-tiedon poimintaohjelmia (optical character recognition) manuaalisen skannauksen sijaan, jolloin tiedot paperilaskulta tunnistetaan automaattisesti. (Lahti & Salminen 2014, 64.)

Laskun saapumisen jälkeen ostoreskontranhoitaja tarkistaa laskun perustiedot sekä laittaa laskun eteenpäin hyväksymiskiertoon. Yrityksestä riippuen lasku voidaan tiliöidä kirjanpidon tilin ja arvonlisäveron osalta jo tässä vaiheessa ostoreskontran hoitajan toimesta, tai vaihtoehtoisesti tiliöinti voi olla asiatarkastajan tehtävä. Varsinkin isoissa yrityksissä tarkastajalle annettu tiliöinti voidaan perustella mm. sillä, että tilaaja tietää paremmin laskun sisällön; mitä on ostettu ja mihin se tulee kohdistaa. Usein laskun asiatarkastaja tai hyväksyjä saa ilmoituksen sähköpostiinsa käsitteilyä odottavasta laskusta. (Lahti & Salminen 2014, 66-67.)

Ostolaskujen hyväksymiskierto käsittää laskun asiatarkastuksen, jonka tekee usein tuotteen tai palvelun tilannut taho, sekä laskun hyväksymisen maksettavaksi, jonka tekee joku muu, yleensä päällikkötason henkilö. Kaksvaiheinen hyväksymiskierto on yksi sisäisen valvonnan keino. Yleensä mitä enemmän yrityksessä on erilaisia toimintoja ja osastoja, sitä enemmän hyväksymiskierrossa on tarkastajia ja hyväksyjä. Usein taloushallinnon ohjelmistoissa tietyn tyyppisiin laskuihin voidaan automatisoida oikeat tarkastajat ja hyväksyjät, jolloin niitä ei tarvitse joka kerta lisätä manuaalisesti. Myös tarkastajien ja hyväksyjien sijaiset voidaan määritellä, jolloin laskut tulevat käsitellyksi myös loma-aikoina. (Koivumäki & Lindfors 2012, 76-77, 79.)

Asiatarkastaja varmistaa, että lasku kuuluu yhtiölle, lasku vastaa toimitettua tuotetta tai palvelua, ja että hinta ja määrä täsmäävät sovittuun. Virheellisestä laskusta reklamoidaan. Mikäli laskua ei ole vielä tarkistusvaiheessa tiliöity, asiatarkastaja tiliöi laskun ja merkitsee esimerkiksi kustannuspaikka- tai projektitietoja. Kirjanpidon kulutilejä valittaessa tulee tietää kirjanpito-ohjelman arvonlisäverokäsittely. Toisen ohjelmat vaativat oman kirjanpidon tilin jokaiselle arvonlisäverokannalle, kun taas toiset ohjelmat hoitavat arvonlisäveron laskennan verokoodien avulla. Molemmat tavat täyttävät edellytyksen, että verokannat ovat erotettavissa pääkirjanpidossa. Laskuja tiliöitäessä otetaan siten kantaa myös arvonlisäverotukseen. Kun asiatarkastaja on varmistunut laskun oikeellisuudesta ja tehnyt tarvittavat tiliöinnit, hän siirtää laskun eteenpäin hyväksyjälle. Sähköinen järjestelmä mahdollistaa sen, että tiedetään missä vaiheessa laskut ovat

asiatarkastajalla ja hyväksyjällä, ja heille voidaan lähettää automaattisia muistutuksia. (Koivumäki & Lindfors 2012, 23, 76-79).

Ostolaskujen jaksotuksessa kirjanpidossa tulee seurata kauden katketessa vielä saapumattomia, kaudelle kuuluvia ostolaskuja. Kulut tulee jaksottaa kirjanpitoon arvion mukaan, mikäli summat ovat olennaisia. Näin kuukausitulokuvaa kuukauden aikana aiheutuneita kuluja mahdollisimman hyvin. Ostolaskujen jaksotustarve voidaan jopa poistaa kokonaan ostotilauksiin perustuvien laskujen kohdalla, jos tiliöinnit tehdään jo ostotilauksen vastaanoton yhteydessä, eikä laskun saapuessa. (Lahti & Salminen 2014, 75-76.)

Kun laskut on hyväksytty kierrätysjärjestelmässä, ne siirretään kierrätysjärjestelmästä ostoreskontraan ja kirjanpitoon. Laskuja siirrettäessä tulee varmistua, että kaikki hyväksytyt laskut siirtyvät oikean suuruisina summina sekä ostoreskontraan että kirjanpitoon. Kirjanpitoon siirron yhteydessä voidaan vielä silmäillä, että kirjanpidon tilit näyttävät oikeilta ja kirjanpidon tapahtumat siirtyvät oikealle kuukaudelle ja tilikaudelle. (Koivumäki & Lindfors 2012, 86.)

Ostolaskuprosessiin kuuluu myös ostoreskontran seuranta, laskujen maksatus sekä täsmäytys. Kaikki avoimet ostolaskut ovat näkyvillä ostoreskontrassa, joten ostoreskontran avulla voidaan suunnitella maksuaikatauluja ja seurata rahojen riittävyyttä. Laskun hyväksymisellä on hyväksytty lasku myös maksuun. (Koivumäki & Lindfors 2012, 86.) Kun ostolaskut kiertävät nopeasti, voidaan maksatus tehdä harvemmin kuin päivittäin, sillä tarpeet saada lasku nopeasti maksuun vähenevät. Uloslähtevien laskujen maksatus tehdään esimerkiksi yksi tai kaksi kertaa viikossa. Maksupäivään mennessä erääntyneistä laskuista muodostetaan maksuerä ostoreskontrassa, ja mukaan voidaan ottaa myös tulevana päivinä erääntyviä laskuja, jos ne erääntyvät ennen seuraavaa maksupäivää. Ostoreskontraohjelma jakaa maksut ohjelmaan tehtyjen sääntöjen mukaan automaattisesti yrityksen pankkitileille. (Lahti & Salminen 2014, 74.)

Seuraavien päivien tiliotteilta todennetaan onnistuneet maksatukset. Maksatukset päivitetään ostoreskontraan, jolloin ostovelat kuittaantuvat ostoreskontrasta. (Koivumäki & Lindfors 2012, 86-87.)

Kirjanpitolausuntakunnan yleisohjeessa (2011) lausutaan täsmäytyksiin liittyen: ”Hyvän kirjanpitotavan mukaan kirjanpitovelvollinen seuraa säännöllisesti, esimerkiksi kuukausittain, kirjanpidon sisällön täydellisyyttä ja oikeellisuutta olennaisella tarkkuudella. Täsmäytysten tarkoituksena on varmistua siitä, että kaikki kirjanpitovelvollisen liiketapahtumat on käsitelty pääkirjanpidossa ja että tositteiden, kirjanpitomerkitöiden ja niiden perusteella laaditun tilinpäätöksen eheys säilyy kirjanpidossa. Lisäksi tarkoituksena on varmistaa, että pääkirjanpitoon ei ole tehty tositteisiin pohjautumattomia tai muutoin virheellisiä kirjauksia. Täsmäyttämällä tarkoitetaan liiketapahtumien summien vertailua esimerkiksi kirjanpitovelvol-

lisen osakirjanpidon ja pääkirjanpidon välillä tai kirjanpitovelvollisen järjestelmän ja tilitoimiston järjestelmän välillä. ”

Ostoreskontra ja pääkirjanpito täsmäytetään yleensä vertaamalla ostoreskontran listan saldoa pääkirjanpidon ostovelkatilin saldoon esimerkiksi aina kuukauden viimeinen päivä. Mikäli saldot eivät täsmää, tehdään tarkistukset vertaamalla pääkirjan kirjauksia ostoreskontraan kirjattujen summien kanssa. Täsmäytyksissä esille tulleet virheet oikaistaan korjaamalla virheelliset viennit tai kirjaamalla korjaustositte kyseessä olevan kuukauden kirjanpidossa. (Koivumäki & Lindfors 2012, 87.)

2.3 Myyntilaskuprosessi

Yksinkertaistettuna yritys tuottaa voittoa, kun rahaa virtaa sisään yritykseen myyntien kautta enemmän kuin sitä lähtee kuluina ulospäin. Voiton kotiuttamisessa laskutuksella on erityisen suuri merkitys. Oikeanlainen, nopeasti ja tehokkaasti tuotettu lasku varmistaa oikean suuruisen suorituksen perilletulon. Luottotappioiden minimointi varmistetaan maksamattomien laskujen seurannalla ja perinnällä. Laskutuksella, myyntireskontran hoidolla ja perinnällä on siten tärkeä rooli yrityksen taloushallinnossa. Myyntilasku on merkityksellinen myös arvonlisäverojärjestelmässä, sillä lasku kertoo tietoja myyjän arvonlisäverokäsittelystä ja samalla se toimii ostajalla arvonlisäveron vähennysoikeuden todisteena. (Koivumäki & Lindfors 2012, 59.)

Myyntilaskutus on kriittinen toiminto myös siksi, että mikäli laskutusprosessissa on viiveitä tai virheitä, voi yrityksen maksuvalmius heikentyä ja jopa koko toiminta vaarantua. Laskutus on myös osa yrityksen imagoa ja asiakaspalvelua, sillä se näkyy suoraan yrityksen asiakkaille. (Lahti & Salmi-nen 2014, 78.)

Myyntilaskutuksen perustietojen ja erilaisten rekistereiden, kuten asiakas- ja tuoterekistereiden, avulla pystytään varmistamaan, että myyntitapahtumat kirjautuvat kirjanpidossa oikeille kirjanpidon tileille. Perustietojen avulla pystytään laatimaan kullekin asiakkaalle kirjanpito- ja arvonlisäverolain vaatimukset täyttävä lasku. (Koivumäki & Lindfors 2012, 59.)

Asiakasrekisteristä siirtyy paljon tietoa laadittavalle laskulle, joten asiakasrekisterin tiedot tulee täyttää huolellisesti ja ylläpitää tietoja jatkuvasti. Asiakasrekisterin perustiedoista laskulle siirtyy mm. asiakkaan nimi, laskutusosoite, verkkolaskutusosoite, maksuehdot, alennustiedot, Y-tunnus ja arvonlisäverotunniste. Asiakkaalle voidaan määritellä myös esimerkiksi oma myyntisaamisten tili tai onko kyse EU-valtiossa vai EU:n ulkopuolisessa valtiossa toimiva asiakas. Yrityksen myytävät tuotteet ja palvelut sekä niiden hinnat on kirjattu yrityksen tuoterekisteriin. Tuotteelle voidaan määritellä mm. kirjanpidossa käytettävä myyntitili sekä mikä on tuotteen alv-kanta ja mahdollinen alv-koodi. (Koivumäki & Lindfors 2012, 60-61.)

Myyntilaskutus aloitetaan myyntilaskun muodostamisella. Haluttu asiakas valitaan asiakasrekisteristä ja myydyt suoritteet tuoterekisteristä. Tuoterekisteri nopeuttaa laskutusta merkittävästi, mutta myytyjen tuotteiden tiedot voidaan syöttää myös manuaalisesti. Myyntilaskun tekoa helpottaa, mikäli lasku voidaan tehdä tilausten käsittelyn tai projektinhallinnan kautta. Myyntilaskuun merkittävässä tuotekoodissa voi kehittyneessä sähköisessä taloushallinnossa olla valmiina myös ostajan kirjapidon tili tai muita kirjausmerkintöjä, jolloin laskun saapuessa ostajan taloushallinnon ohjelmaan oston kirjanpidon kirjaus tapahtuu automaattisesti. (Koivumäki & Lindfors 2012, 61.)

Laskun laatimisvaiheen sähköistämisessä tärkeä tavoite on saada tieto siirtymään automaattisesti tiedon alkuperäisestä paikasta laskulle, jolloin vältytään saman tiedon käsittely useaan kertaan. Laskun laatimisprosessi kuitenkin määräytyy pitkälti yrityksen toiminnan mukaan. Laskut voidaan muodostaa suoraan pääjärjestelmässä tai käytössä voi olla esijärjestelmiä. Laskut voidaan muodostaa esijärjestelmässä, josta laskutiedot siirretään pääjärjestelmään saatavien valvontaa ja kohdistamista varten. Lasku voidaan lähettää joko esi- tai pääjärjestelmästä. (Lahti & Salminen 2014, 86-87.)

Myyntilaskun muodostamiseen kuuluu tiliöinnin ja arvonlisäveron valitseminen. Pääkirjanpidossa eri verokantojen alaisten kotimaan myyntien tulee olla vaikeuksitta erotettavissa toisistaan. Kun myyntilaskulle valitaan kirjanpidon myyntitilejä, tulee laskun tekijän tietää, miten arvonlisäverokäsittely hoidetaan kirjanpito-ohjelmassa. Toiset ohjelmistot vaativat jokaiselle arvonlisäverokannalle oman kirjanpidon tilin, kun taas toisissa ohjelmistoissa arvonlisäveron laskenta suoritetaan verokoodien avulla. Tällöin esimerkiksi kaikki kotimaan myynnit kirjataan samalle myyntitilille riippumatta verokannasta, ja arvonlisäverokoodit hoitavat arvonlisäveron laskennan. Molemmilla menetelmillä voidaan varmistaa, että verokannat voidaan erottaa pääkirjanpidossa. Myös arvonlisävero voidaan syöttää laskulle manuaalisesti, mutta asiakas- ja tuoterekisterin ohjaustietojen perusteella se tulee laskulle oikein automaattisesti. (Koivumäki & Lindfors 2012, 61, 68.)

Laskujen lähettäminen asiakkaalle tapahtuu joko manuaalisesti tulostamalla laskut ja lähettämällä ne postin välityksellä, tai sähköisen laskutuksen kautta lähettämällä ne verkkolaskuina. Verkkolaskutuksella tarkoitetaan, että laskun tiedot siirtyvät laskuttajan järjestelmästä suoraan sähköisessä muodossa vastaanottajan järjestelmään, jossa laskut käsitellään automaattisesti sekä kirjanpitoon että hyväksymiskiertoon ja reskonttaan. (Helanto ym. 2013, 31). Yksityishenkilöillä verkkolasku siirtyy suoraan omaan pankkiohjelmaan. Vastaanottaja saa näytölleen paperilaskua muistuttavan kuvan. Laskut voidaan lähettää myös sähköpostitse tai e-kirjeenä, mutta silloin laskun tiedot eivät siirry vastaanottajan järjestelmään automaattisesti. (Koivumäki & Lindfors 2012, 20-21, 69.)

Organisaatioiden välisen tiedonsiirron suomenkielinen lyhenne on OVT, joka vastaa englanninkielistä lyhennettä EDI, electronic data interchange. Verkkolaskut muodostetaan valitun standardin mukaisesti ja lähetetään operaattorin välityksellä vastaanottajalle. Verkkolaskuformaatti kertoo verkkolaskun esitystavan, ja se voi olla esim. Finvoice, eInvoice tai TEAPPS (Tieke n.d.). Operaattoreina toimivat sekä pankit että verkkolaskuoperaattorit. (Koivumäki & Lindfors 2012, 20-22.)

Verkkolaskuosoite mahdollistaa verkkolaskujen lähettämisen ja vastaanottamisen. Se sisältää pääpiirteissään kaksi osaa; yrityksen operaattorin tunnuksen ja yrityksen tunnuksen. Koska käytössä on eri termejä eri osoitekentille sekä erilaisia osoitemuotoja, voi laskun lähettäjä merkitä epähuomiossa laskulle virheellisen osoitteen, jolloin verkkolasku ei löydy perille vastaanottajalle. (Varanka ym. 2017, 60-61.) TIEKE ylläpitää verkkolaskuosoitteistoa internetsivuillaan. Osoitteistosta voi tarkistaa, mitkä yhteisöt lähettävät ja vastaanottavat verkkolaskuja (Tieke n.d.).

Verkkolaskuosoite on laskuttajan tai vastaanottajan osoite, jonka avulla verkkolaskut välitetään. Verkkolaskuosoitteen muoto voi olla OVT-tunnus, IBAN-tunnus, verkkolaskutili tai verkkopalvelutunnus. Verkkopalvelutunnuksella tarkoitetaan operaattorin antamaa tunnusta, mihin verkkolaskut lähetetään. Yrityksen OVT-tunnus rakentuu ISO6523-standardin mukaisesta Suomen verohallinnon tunnuksesta 0037, Y-tunnuksesta (8 merkkiä ilman väliviivaa) sekä 5 numeerisesta merkistä, jolla voidaan kertoa organisaation alataso tai kustannuspaikka. OVT-tunnuksen rakenne on virallisesti määritelty, mutta mikään taho ei varsinaisesti myönnä tunnuksia, vaan kukin organisaatio muodostaa omat tunnuksensa. (Tieke n.d.)

Laskutusaineisto tulee siirtää reskontraan ja kirjanpitoon. Palveluntarjoajalta tulee varmistus, että laskut ovat lähteneet onnistuneesti eteenpäin. Laskutusaineisto siirretään reskontraan, ja laskut tulevat avoimiksi laskuiksi myyntireskontraan. Yleensä laskut siirretään samalla myös kirjanpilotapahtumiksi kirjanpitoon. (Koivumäki & Lindfors 2012, 70.)

Myyntilaskuprosessiin kuuluu myös myyntireskontran seuranta ja täsmäytykset. Kun laskutustiedot on siirretty myyntireskontraan, voidaan seurata, paljonko yrityksellä on saatavia sekä miten asiakkaat maksavat laskujaan. Kun myyntireskontra on ajan tasalla, myyntisaamisia voidaan seurata jatkuvasti. Kun asiakkaat käyttävät viitteitä maksaessaan laskujaan ja yritys noutaa viitesuoritukset konekielisesti, voidaan maksujen kohdistus laskuille tehdä automaattisesti. Mikäli viite puuttuu tai asiakas maksaa väärän summan, tulee nämä suoritukset kohdistaa laskuille manuaalisesti. (Koivumäki & Lindfors 2012, 70.) Verkkolaskujen käyttö vähentää merkittävästi maksu- ja viitenumerovirheitä, kun näppäilyvirheitä ei pääse syntymään (Lahti & Salminen 2014, 97).

Täsmäytyksiin liittyvä lausuma kirjanpitolautakunnan yleisohjeesta käsiteltiin edellä ostoreskontran täsmäytyksiin liittyen. Pääkirjanpito ja myyntireskontra täsmäytetään yleensä vertaamalla saldoa myyntireskontran avoimista laskuista pääkirjanpidon myyntisaamistilin saldoon. Täsmäytys voidaan suorittaa esimerkiksi aina kuukauden viimeinen päivä. Jos saldot eivät täsmää, tehdään tarkistukset ja täsmäytyksissä havaitut virheet oikaistaan korjaamalla virheelliset viennit tai kirjaamalla korjaustositte. (Koivumäki & Lindfors 2012, 72.)

Myyntisaamisten seuranta kuuluu tehokkaaseen taloushallintoon. Erään tyneistä myyntisaatavista lähetetään asiakkaalle maksumuistutus tai mahdollisesti kaksikin. Mikäli asiakas ei siltikään maksa laskuaan, tulee yrityksen ryhtyä perintätoimiin. Reskontraohjelmissa perintä voidaan myös automatisoida, jolloin maksukehotukset luodaan automaattisesti muutama päivä eräpäivän jälkeen. Tällöin tulee myös varmistua, ettei joidenkin asiakkaiden kanssa ole tehty erillisiä sopimuksia saataviin liittyen. Myyntireskontraan tulee myös merkitä mm. asiakaskohtaiset perintäkiellot. (Koivumäki & Lindfors 2012, 70, 73.)

Yritys voi hoitaa perinnän itse, mutta monet yritykset käyttävät tähän erikoistuneita palveluntarjoajia. Usein yritys voi siirtää aineistoa myyntireskontrasta suoraan palveluntarjoajan järjestelmään, ja perintätoimistot tarjoavat erilaisia palveluita saatavien siirtämiseen sähköisesti. Perintätoimien etenemistä voi usein seurata internetin kautta. (Lahti & Salminen 2014, 98.)

Tehokkaasta perinnästä huolimatta asiakas ei aina maksa laskujaan ajoissa, ja myöhästyneestä maksusta on syytä periä viivästyskorkoa. Reskontraohjelmissa myös korkolaskutus voidaan usein automatisoida, jolloin ohjelma muodostaa korkolaskut tiettyinä ajankohtia myöhästyneistä maksuista. Asiakaskohtaiset korkolaskujen lähetyksiellot tulee merkitä myyntireskontraan. Viivästyskoroista säädetään korkolaissa. (Koivumäki & Lindfors 2012, 74.)

2.4 Prosessien kuvaaminen

Erään määritelmän mukaan prosessi voidaan määritellä dynaamiseksi sarjaksi toimintoja eli toimintoketjuksi, jolle on määritelty sekä tuotokset että niiden vastaanottajat eli asiakkaat. Asiakkaat voivat olla joko organisaation sisäisiä tai ulkoisia. Toiminto puolestaan muodostuu sarjasta toisiinsa liittyviä, organisaatiossa tehtäviä työtehtäviä. (Kiiskinen, Linkoaho & Santala 2002, 28.)

Prosessijohtaminen ja prosessien uudelleensuunnittelu kohdistuvat kokonaisvaltaisiin ja asiakkaalle lisäarvoa tuottaviin prosesseihin. Kun muutostyössä tähdätään prosessien kehittämiseen, paneudutaan myös yksittäisiin toimintoihin ja tätä kautta muutoksen vaikutuksiin aina yksilökohtaiselle tasolle asti. (Kiiskinen ym. 2002, 30.)

Julkisen hallinnon tietohallinnon neuvottelukunta JUHTA (2012, 1-2) on antanut suosituksen prosessien kuvaamisesta. Suositus on tarkoitettu sovellettavaksi kaikille julkisen sektorin toimijoille, joiden tulee kuvata prosesseja työssään. Suosituksen tarkoituksena on julkisen hallinnon prosessien kuvaamisen yhdenmukaistaminen ja selkeyttäminen. Suositus ei kuitenkaan anna ohjeita prosessien kartoitukseen, kehittämiseen, mittamiseen tai arviointiin.

Prosessikuvauksia käytetään välineenä prosessien johtamisessa, hallinnassa ja parantamisessa. Prosessikuvaukset ovat siten yhteinen työväline sekä johdolle, kehittäjille, palveluista vastaaville, että tieto- ja asiakirjahallinnolle. Johto ja luottamushenkilöt voivat käyttää prosessikuvauksia johtamisen, ohjauksen, päätöksenteon ja suunnittelun apuna. Prosessikuvauksien avulla voidaan kuvata organisaation toimintatapoja, hallita kokonaisuuksia, jäsentää prosesseja ja vastuita sekä löytää tehostamistarpeita. Niistä on apua myös tulosten mittaamisessa ja laadun arvioinnissa. Esimiehet voivat hyödyntää prosessikuvauksia mm. työn kuormitusta mittaessa, työnjaon ja vastuiden selkeyttämisessä sekä resurssitarpeiden, ongelmatilanteiden ja päällekkäisyyksien kartoituksessa. Myös hiljaisen tiedon keräämisessä, perehdyttämisessä, koulutuksessa ja tietojärjestelmien kehittämisessä voidaan hyödyntää prosessikuvauksia. (JUHTA 2012, 1, 3.)

Prosessien kehittämisellä voi olla monenlaisia tavoitteita, mutta yleensä sillä tavoitellaan toiminnan tehostamista, toiminnan laadun ja palvelutason parantamista, ongelmatilanteiden hallintaa tai kustannussäästöjä. Käytännön työssä tämä voi toteutua esimerkiksi asioiden uudelleenlaajentamisella tai päällekkäisten työvaiheiden poistamisella. Usein samalla tavoitellaan myös prosessien mitattavuuden lisäämistä sekä luotettavuuden ja käytettävyyden parantamista. Prosessien kehittämisen laajuus vaihtelee laajoista kehittämishankkeista pienempiin jatkuviin muutoksiin. Kehittäminen lähtee usein liikkeelle ongelmasta, johon pyritään löytämään ratkaisu, ja usein on kyse jonkin prosessin osa-alueen parantamisesta. Koska prosessien kehittämisen tavoitteena on jatkuva parantaminen, tulee sama kehittämisprosessi käydä läpi aina tarvittaessa. (JUHTA 2012, 3-4.)

Muutosprojektin onnistumiseen vaikuttaa se, ketkä osallistuvat prosessien kehittämisen suunnitteluun ja toteutukseen. Perusedellytyksenä prosessien kehittämisen onnistumiselle voidaan pitää johdon jatkuvaa ja henkilökohtaista osallistumista. On tärkeää, että operatiiviset työntekijät tai heidän edustajansa osallistuvat suunnitteluun jo projektin alkuvaiheessa. Ideoinnin tulisi tapahtua siellä asti, missä on myös paras tietämys liiketoimintaprosessista ja kuinka sitä voidaan muuttaa. Henkilöstön mukanaolo muutosprosessin kaikissa vaiheissa parantaa motivaatiota ja saa aikaa sitoutumista. (Kiiskinen ym. 2002, 44.)

Laamasen (2012, 75-76) mukaan prosessin kuvaaminen on tarpeen, jotta voidaan tunnistaa kriittiset vaiheet, jolloin prosessikuvaus auttaa ymmärtämään organisaation toimintaa. Hyvän prosessikuvauksen tulee sisältää prosessin kannalta kriittiset asiat ja esittää asioiden välisiä riippuvuuksia, sekä auttaa hahmottamaan kokonaisuutta ja omaa roolia tavoitteiden saavuttamisessa. Sen tulisi myös edistää prosessissa toimivien yhteistyötä. Teknisten vaatimusten osalta hyvän prosessikuvaukset tulee olla lyhyt, sovitun rungon ja prosessikaavion mukainen sekä sisältää tarvittavat tunnistetiedot. Lisäksi termien ja käsitteiden tulee olla yhtenäisiä ja kuvauksen tulee ylipäätään olla ymmärrettävä ja looginen, eikä se saa sisältää ristiriitaja.

Prosesseja kuvataan erilaisiin tarkoituksiin, kuten esimerkiksi tietojärjestelmien kehittämiseksi, toiminnan ymmärtämiseksi tai toiminnan parantamiseksi (Laamanen 2012, 79). Tarve prosessien kuvaamiselle lähtee usein jonkin kehittämistarpeen havaitsemisesta. Lähtökohtana on hyvä pitää sitä, miksi prosessi kuvataan. Prosessikuvauksen on oltava tarkoituksenmukaisia ja niiden tulee tuoda toimintaan hyötyä. Prosessien kuvaaminen aloitetaan prosessien tunnistamisesta, jonka jälkeen niitä voidaan ryhmitellä ja nimetä. Prosessin omistaja voi määrittellä, mistä prosessi alkaa ja mihin se päättyy. Kun kuvattava prosessi on valittu ja rajattu, tulee pohtia kuvauksen käyttötarkoitusta ja kuvaustasoa. Se, mihin käyttötarkoitukseen kuvausta käytetään, määrittää prosessikuvauksen taso. Kuvaustarkkuus on yksityiskohtaisempi esimerkiksi perehdytystä varten kuin johdon tarpeisiin kuvatussa prosessissa. (JUHTA 2012, 4-5.)

Kuvaustason valinnan jälkeen päätetään kuvaustavat ja -välineet. Perusperiaatteen mukaan kuvaukset ovat sitä muodollisempia, mitä tarkemmalla tasolla kuvauksessa ollaan, ja tämä näkyy erityisesti prosessin visualisoinnissa eli prosessin kaaviossa. Prosessia kuvatessa tulee siten pohtia, millainen prosessikaavio halutaan laatia, mitkä ovat prosessin työvaiheet ja ketkä eri prosessin vaiheisiin osallistuvat. Myös prosessikuvauksen dokumentointi ja sen väline tulee miettiä. (JUHTA 2012, 5.)

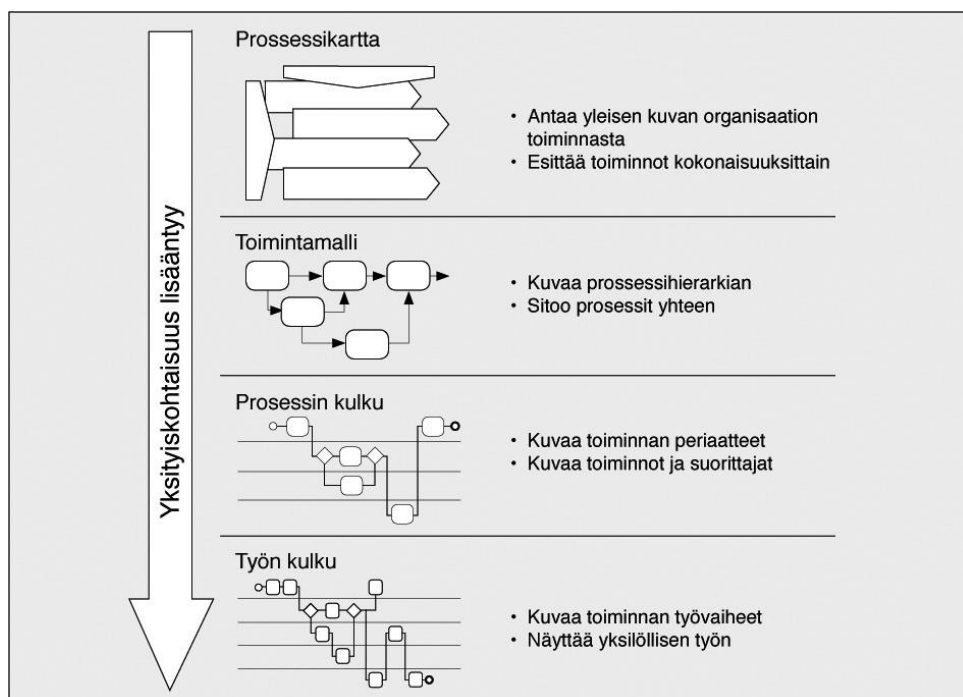
Tarkoituksenmukaisen kuvaustekniikan valintaa tulee pohtia kuvausta laatiessa. Kaavioiden kuvaustekniikoita on lukemattomia. Symboleihin ei ehkä kannata kiinnittää liikaa huomiota, sillä ne eivät ole olennaisia eivätkä auta ymmärtämään toimintaa. Prosessikaavioon kuvataan roolit ja tekeminen. (Laamanen 2012, 79.)

Suosituksen (JUHTA 2012, 5) mukaan prosessin kuvaus koostuu toisiaan täydentävistä prosessin perustiedoista, sanallisesta kuvauksesta ja kaaviosta. Kuvauksista on tärkeää löytyä tarpeelliset asiat selkeästi ja johdonmukaisesti sekä niistä on käytävä ilmi prosessin kannalta kriittiset asiat. Suosituksen liitteenä on erimerkki prosessin perustietolomakkeesta, joka auttaa kirjaamaan prosessin keskeiset tiedot ja hahmottamaan kuvauksen käyttötarkoitusta, sekä toiminnot -taulukko, joka on apuna graafisen ku-

vauksen tekemisessä, sillä siinä kuvataan sanallisesti mm. prosessin vaiheita, toimintoja, tehtäviä ja toimijoita. Valmiit prosessikuvaukset tulisi voida liittää organisaation kokonaisuuteen, jolloin prosessin yhteydet muihin prosesseihin ovat nähtävissä. Tulee myös tarkistaa, ettei eri tasoilla tehdyt prosessikuvaukset ole ristiriidassa keskenään. (JUHTA 2012, 5.)

Kuvauksia tehdessä voi ilmetä erilaisia haasteita tai vaikeuksia. Hankaluuksia voi liittyä muun muassa prosessin omistajuuteen tai asiakkaan merkityksen ymmärtämiseen liittyen. Vaikeuksia voi liittyä myös muutosten läpivientiin ja erityisesti sitoutumisen aikaansaamiseen. Lisäksi työskentelytapoihin tulee kiinnittää huomiota. (Laamanen 2012, 82-83.)

Prosesseja voidaan kuvata eri tasoilla. Prosessia kuvatessa kuvaustason ja käyttötarkoituksen tulee olla selvillä. Kuvauksesta on käytävä ilmi tarpeellinen ja olennainen tieto. Tasojen yksityiskohtaisuus vaihtelee, ja ne tarkentuvat, mitä alemmalle kuvaustasolle siirrytään. Kuvastasoja esitetään Julkisen hallinnon tietohallinnon neuvottelukunnan (2012, 6) suosituksessa neljä: prosessikartta, toimintamalli, prosessin kulku ja työn kulku. Tasojen väliset erot saattavat olla pieniä ja eri tasojen kuvaukset olla päällekkäisiä. Tapauksesta riippuen prosesseja ei ehkä ole tarkoituksenmukaista kuvata neljällä tasolla, vaan tasoja voidaan yhdistää tai kuvata prosessit ainoastaan yhdellä tasolla. Kuva 2 havainnollistaa kuvaustasoja.



Kuva 2. Prosessien kuvaustasot (JUHTA 2012, 6.)

Prosessikuvauksen ylin taso on prosessikartta, joka on yleisimmän tason pelkistetty kuvaus kokonaiskuvan hahmottamiseksi. Siinä kuvataan orga-

nisaation toimintaa ja esitetään tärkeimmät ydin- ja tukiprosessit, pelkistetty organisaatio sekä toimintaympäristö. Tässä ei kuvata prosessien välistä riippuvuuksia tai liittymiä. (JUHTA 2012, 7.)

Toimintamallitasolla puolestaan organisaation toiminta kuvataan tarkemmin, ja siitä käy ilmi prosessihierarkia eli miten prosessit jakautuvat osaprosesseiksi, prosessien väliset riippuvuudet sekä rajapinnat ympäristöön. Toimintamalli antaa kokonaiskuvan toiminnasta johdolle. Siinä määritellään myös mm. prosessien omistajat ja vastuut sekä tavoitearvot ja mittarit. (JUHTA 2012, 7-8.)

Kolmannen, prosessin kulku -tason kuvauksessa esitetään yksityiskohtaisemmin toimintamallikuvauksen kanssa vastaavat asiat. Tässä kuvataan toiminnan työvaiheita, toimintoja ja niistä vastaavia toimijoita. Tarkkuuden mukaan tarkasteluun voidaan ottaa mukaan vielä prosessin ja osaprosessin jakautuminen toiminnoiksi, tehtäviksi, osatehtäviksi tai toimenpiteiksi. Tällöin esitetään myös osaprosessien väliset vuorovaikutukset ja vastuut sekä numeroidaan prosessit, osaprosessit ja tehtävät hierarkkisesti. Tämän tason kuvaus nostaa esiin toiminnan nykyisiä ongelmia. (JUHTA 2012, 8-9.)

Työn kulku -taso kuvaa prosessin kulkua vaihe vaiheelta, ja kertoo mitä hallinnan ja käsittelyn toimenpiteitä jokaiseen vaiheeseen sisältyy. Tämä taso kuvaa prosessien sisäiset ja ulkoiset riippuvuudet tietotyyppinä. Prosessien tietovarastojen ja ulkoisten järjestelmien välistä tietoa tulee kuvata käyttötarkoituksesta riippuen riittävän tarkasti. Tällöin nähdään, missä muodossa tieto liikkuu eri toimijoiden välillä. Tehtävien väliset yhteydet ja sisältö, vastuut ja suorittajan roolit, tulevan ja lähtevän tiedon tyyppi sekä tuotokset esitetään tarkasti. Myös tällä tasolla toiminnot, tehtävät, osatehtävät ja toimenpiteet tulee numeroida hierarkkisesti, jolloin toimintojen vuorovaikutus ja työn ohjauksellinen kulku tulevat esille. Tämä taso on käytössä mm. kun kehitetään prosessia, muodostetaan prosessin mukaiset työohjeet tai kehitetään prosessi sähköiseksi palveluksi. (JUHTA 2012, 9-10.)

Kuvaustarkkuuden valinnassa saattaa olla vaikea hahmottaa, miten tarkasti toimintaa tulisi kuvata. Prosessi tulisi kuvata niin tarkasti, että toimintalogiikka käy selville. Kaikkia prosessiin liittyviä tehtäviä ei kannata kuvata prosessikaaviossa, jonka tarkoituksena on lisätä ymmärrystä. Tehtävien yksityiskohtaisempi kuvaaminen on kuitenkin tarpeen, mikäli tarkoituksena on prosessin tai tietojärjestelmän kehittäminen, tai mikäli kuvaus tehdään osana ongelmanratkaisuprojektia. Yhteen kaavioon ei tulisi sijoittaa liikaa toimintoja, jotta lukijan hahmotuskyky riittää hyvin ymmärtämään kaavion esittämän prosessin. (Laamanen 2012, 81.)

3 ARVONLISÄVERO KUNNASSA

Arvonlisäverosta säädetään arvonlisäverolaissa (AVL 1501/1993) ja arvonlisäveroasetuksessa (Valtioneuvoston asetus arvonlisäverosta 1356/2016). Arvonlisäverolaki on laaja ja siihen liittyy laajasti erilaisia säännöksiä, poikkeuksia ja tulkintoja, jotka vaativat sekä tapauskohtaista että yksityiskohtaista selvitystä lukijalle. Arvonlisäverolakia tulkitsevaa, ajantasaista kirjallisuutta on saatavilla ja eri tahojen, kuten Verohallinnon, verkkosivustoilta löytyy yksityiskohtaista tietoa. Jotta väärinymmärryksiä ei pääse syntymään, ei tässä työssä selvitettyjä seikkoja voi täysin soveltaa sellaisenaan, sillä kaikkien poikkeuksien selvittäminen tämän työn puitteissa ei ole tarkoituksenmukaista. Tarkoituksena on antaa yleiskuva toimeksiantajan arvonlisäverotuksessa huomioitavista seikoista.

Tämän luvun sisältöä on pohdittu sen perusteella, mitä tulisi tietää ja ymmärtää, kun lähdetään kartoittamaan kunnan ostolaskujen arvonlisäverokäsittelyä. Aiheiden valintaa on pohdittu siltä kannalta, minkälaisia tilanteita teknisissä palveluissa on käytössä.

Tässä luvussa tarkastellaan arvonlisäverojärjestelmää yleisesti sekä arvonlisäveron perusasioita. Muun muassa arvonlisäveron ilmoittamista ja maksamista käsitellään lyhyesti yleisellä tasolla, sillä ne hoidetaan keskitetysti rahatoimistossa. Myyntilaskituksen arvonlisäverokäsittelyn osalta käsitellään kunnan viranomaistoimintaa, sillä valtaosa myyntilaskutuksesta on juuri verotonta viranomaispalvelua. Ostolaskituksen puolelta käsitellään tarkemmin hankintoihin liittyvää vähennys- ja palautusjärjestelmää erityisesti toimeksiantajan näkökulmasta. Lisäksi käsitellään lyhyesti laskennallista palautusta ja rakennusalan käännetyn arvonlisäverovelvollisuutta. Yhteisöhankeihin liittyviin arvonlisäverovelvollisuuden seikkoihin ei tässä työssä paneuduta sen vuoksi, että toimeksiantajalla yhteisöhankeita on vain satunnaisesti.

3.1 Arvonlisäverojärjestelmä

Arvonlisäverojärjestelmää sovelletaan kaikissa Euroopan unionin (EU:n) jäsenvaltioissa. Euroopan unionin perustamissopimuksen mukaan EU:n neuvosto määrää yksimielisesti komission ehdotuksesta säännökset koskien liikevaihtoveroja, valmisteveroja ja muita välillisiä veroja niiltä osin, kuin yhdenmukaistaminen on tarpeellista sisämarkkinoiden toteuttamisen ja toiminnan varmistamiseksi. Arvonlisäveron yhtenäistämisen perusdirektiivi annettiin vuonna 1977, ja se korvattiin vuoden 2007 alusta alkaen voimaan tulleella uudella arvonlisäverodirektiivillä (2006/112/EY). Direktiivit ovat ohjeita jäsenvaltioille kansallisen lainsäädännön sisällöstä, ja osa säännöksistä on velvoittavia ja osa vapaaehtoisesti toteutettavia. Arvonlisäverodirektiivi tuli Suomen valtiota sitovaksi vuoden 1995 alusta, jolloin Suomi liittyi EU:n jäseneksi. Suomi on kuitenkin saanut liittymisneuvotteluissaan

oikeuden soveltaa eräitä poikkeuksia EU:n arvonlisäverojärjestelmään. Direktiivien lisäksi sekä EU:n neuvosto että komissio voivat antaa asetuksia, jotka ovat suoraan voimassa olevaa lainsäädäntöä jäsenvaltioissa. (Äärilä, Nyrhinen, Hyttinen & Lamppu 2017, 27-28)

Suomessa arvonlisäverotusta on sovellettu yli 20 vuotta. Järjestelmään on tullut monia muutoksia, joista merkittävimmät EU-jäsenyyden johdosta. Esimerkkejä muista merkittävistä muutoksista ovat mm. kiinteistöinvestointien tarkistusmenettely vuonna 2008, rakentamisen käännetty verovelvollisuus vuonna 2011, sekä vuoden 2017 alusta voimaan tulleet isot muutokset koskien kiinteistön käsitteen määritelmää sekä oma-aloitteisten verojen verotusmenettelyä oikaisulautakuntamenettelyineen. (Äärilä ym. 2017, 5.) Arvonlisäverolaki on varsin vaikeaselkoinen ja monia tärkeitä kysymyksiä jää tulkinnanvaraisiksi. Veroviranomaisten ja eri oikeusasteiden kannanottoja tulkinnallisiin kysymyksiin saadaan jatkuvasti. (Suorto 2012, 3).

Pääsääntöisesti kaikki Suomessa liiketoiminnan muodossa harjoitettu toiminta on arvonlisäverovelvollista, ja poikkeukset perustuvat arvonlisäveron lainsäädäntöön: arvonlisäverolakiin ja -asetukseen. Muun muassa verottomuussäännöksistä säädetään arvonlisäverolaissa. Ostajalle voi muodostua velvollisuus arvonlisäveron suorittamiseen käännetyn verovelvollisuuden perusteella. Lisäksi verovelvollisuus voi syntyä myös tavaroiden tai palvelun omaan käyttöön oton vuoksi tietyissä tilanteissa. Yritys määrittelee, onko se myynneistään ja toiminnastaan arvonlisäverovelvollinen sekä mikä on myyntien arvonlisäverokäsittely. Myös ostajayrityksen tulisi tuntea myyntien arvonlisäverokäsittelyn edellytykset, ja ostolaskujen käsittelijän tulisi olla tietoinen myyntien verollisuuteen liittyvistä poikkeuksista sekä mahdollisuudesta hakeutua verovelvolliseksi vapaaehtoisesti, jotta yrityksen ostoihin sisältyvä arvonlisäveron vähennysoikeus ja sen vähennyksen määrä pystytään selvittämään. (Jokinen, Kojonkoski & Takalo 2017, 11.)

Arvonlisäverolain yleiset säännökset koskevat myös kuntaa soveltuvin osin. Arvonlisäverolain (AVL 1501/1993 § 6) mukaan kuntien tulee suorittaa arvonlisäveroa liiketoiminnan muodossa harjoitetusta toiminnasta. Tällaisen toiminnan osalta kuntia ja kuntayhtymiä kohdellaan samoin kuin muitakin verovelvollisia. Hankintojen, jotka kohdistuvat liiketoiminnan muodossa harjoitettuun arvonlisäverolliseen toimintaan, sisältämä arvonlisävero on kunnalle vähennyskelpoinen. Lisäksi niin sanotun kuntapalautusjärjestelmän mukaan kunnalla on laaja palautusoikeus sellaisten hankintojen sisältämästä verosta, joita ei saa vähentää. Kunnalla on myös oikeus laskennalliseen palautukseen joistakin verottomista hankinnoista. (Verohallinto 2017a.)

Arvonlisäverosta säädetään arvonlisäverolaissa ja arvonlisäveroasetuksessa. Verovelvollisen tulee itse laskea tilitettävän arvonlisäveron määrä,

joten verovelvollisen tulee tietää mistä myyntitapahtumista arvonlisävero tulee suorittaa ja mistä hankinnoista on vähennysoikeus. Verohallinnolla on velvollisuus antaa ohjausta arvonlisäverolain oikeassa soveltamisessa. Verovelvollisella on arvonlisäverolain mukaan myös oikeus pyytää veroviranomaisilta ohjausta tai ennakkoratkaisua lain oikeasta soveltamisesta. (Kallio, Lindholm, Nielsen, Ojala, Sämskilähti & Takalo 2017, 918.)

3.2 Arvonlisäveron yleiset periaatteet

Arvonlisävero on kulutusvero. Sillä tarkoitetaan, että veroa maksetaan tavaroiden ja palveluiden kulutuksesta, ja veron maksajia ovat niiden lopulliset käyttäjät eli kotitaloudet. Se on myös välillinen vero, sillä veron lopulliset maksajat, eli kuluttajat, eivät tilitä veroa valtiolle, vaan sen tilittää tavaroita ja palveluita myyvät yritykset. Yritykset lisäävät veron myyntihintoihinsa, joten kuluttajat maksavat veron myyjälle, joka tilittää veron eteenpäin. Arvonlisävero on myös oma-aloitteinen vero, joten arvonlisävelvolliset laskevat itse kuukausittain suoritettavan veron määrän ja myös maksavat sen oma-aloitteisesti. (Äärilä ym. 2012, 31-32).

Arvonlisäveroa maksetaan kaikissa vaihdannan vaiheissa. Tämän vuoksi verovelvollisia ovat sekä tavaroiden ja palvelujen tuottajat että jälleenmyyjät. Tarkoituksena on kuitenkin, että vero on vain kertaalleen verokannan mukaisena kuluttajan ostaman tuotteen hinnassa. Vero ei kertaannu, vaikka kaikki yritykset kaikissa vaihdannan vaiheissa tilittävät valtiolle arvonlisäveron. Veron kertaantuminen poistetaan yrityksille myönnettyllä vähennysoikeudella. Vähennysoikeudella tarkoitetaan, että kukin verovelvollinen yritys voi vähentää tilitettävän veron määrästä ostamiensa tuotantopanosten ostohintoihin sisältyvän veron. Näin poistetaan tuotteen myyntihinnasta sen tuottamiseen tarvittujen hyödykkeiden hinnoista maksettu vero. (Äärilä ym. 2012, 31.)

Myyntien arvonlisäverokäsittelyyn sovelletaan niin sanottua liityntäperiaatetta sekä neutraalisuusperiaatetta. Liityntäperiaatteen mukaan pääsuoritteeseen liitännäisistä suoritteista tilitetään vero pääsuoritteen kanssa samojen sääntöjen mukaisesti. Tällä on merkitystä sekä myynnin veroprosenttia että verottomuuden laajuutta mietittäessä. Neutraalisuusperiaatteen mukaan sankaltaisia tuotteita tulisi kohdella samalla tavalla arvonlisäverotuksessa. Myös niin sanottua yhdenvertaisuusperiaatetta sovelletaan verotuksessa, jonka mukaan kaikkia vastaavassa asemassa toimivia verovelvollisia tulee kohdella verotuksessa yhdenmukaisesti. (Sirpoma & Tannila 2014, 21.)

Yrityksen kirjanpidosta tulee saada määriteltyä myyntikohtaisesti arvonlisäveron laskemisessa käytetty veron peruste sekä tilitettävän veron määrä, joten arvonlisäverotus on sidoksissa yrityksen päivittäiseen kirjanpitoon. Vastaavasti ostojen kohdalla tulee arvioida oston sisältämän ar-

vonlisäveron vähennyskelpoisuus. Tämän vuoksi kirjanpitäjien ja ostolas-
kujen käsittelijöiden tulee hallita myös arvonlisäverotukseen liittyviä sään-
nöksiä. (Sirpoma & Tannila 2014, 19.)

Arvonlisäverojärjestelmässä laskulla on keskeinen asema, sillä lasku sisäl-
tää sovellettavan arvonlisämenettelyn tiedot, laskun avulla viranomaisten
on mahdollista harjoittaa valvontaa, lasku antaa tietoa myynnin arvonli-
säverokäsittelystä ja laskun avulla osta voi perustella oikeutensa vähen-
nykseen. Arvonlisäverodirektiivissä säädetään arvonlisäverotuksen laskut-
tamiselle asetetuista vaatimuksista, ja sen edellyttämät säännökset
sisältyvät arvonlisäverolain 22 lukuun. Myös Verohallinto on antanut oh-
jeen laskumerkintävaatimuksia koskien. (Äärilä ym. 2017, 764.)

Suoritettavan veron määrä lasketaan myyntiin kulloinkin soveltuvan vero-
kannan mukaisena prosenttiosuutena veron perusteesta. Vastike ilman ve-
ron osuutta on myynnin veron peruste. Vastikkeella tarkoitetaan vero-
tonta myyntihintaa, joka on myyjän ja ostajan sopimukseen perustuva
hintaa sisältäen kaikki hinnanalaiset. Pääsääntöön on erilaisia poikkeuksia. Yri-
tys saa esimerkiksi vähentää veron perusteesta tiettyjä hyvityseriä, kuten
alennuksia. (Sirpoma & Tannila 2014, 132-134.)

Veron perusteeseen luetaan myös tavaran tai palvelun myynnin yhtey-
dessä perittävät hinnanalaiset, esimerkiksi laskutuslisät ja kuljetuskulut.
Myyntihinnan lisäksi laskutettavat hinnanalaiset laskutetaan samalla ero-
kannalla kuin tavaran myynti. Tätä niin sanottua liittymisperiaatetta voi-
daan soveltaa, kun myyjä laskuttaa myytävän päätuotteen lisäksi sivutuot-
teita, jotka liittyvät kiinteästi päätuotteeseen, jolloin myyntiä käsitellään
yhtenä kokonaisuutena. Vero määräytyy jokaisen suoritteen kohdalla erik-
seen, jos suoritteet ovat selkeästi erillisiä tuotteita. Esimerkiksi hotellis-
huoneen hinta ja aamiainen laskutetaan omien verokantojen mukaan,
koska asiakkaalle katsotaan myytävän kaksi erillistä tuotetta. Soveltamista
tulee harkita varsinkin silloin, kun laskutetaan eri verokantojen alaisia
tuotteita tai palveluista. Mm. Verohallinto on antanut ohjeita liittymispe-
riaatteen soveltamisesta. (Jokinen ym. 2017, 267-268.)

Verohallinto (2013) havainnollistaa veron laskemista esimerkein. Tavaran
tai palvelun veroton kokonaishinta on arvonlisäveron perusteena. Arvonli-
säveron määrä saadaan kertomalla veron peruste sovellettavalla veropro-
sentilla:

Arvonlisäveron määrä = veron peruste x sovellettava verokanta / 100

Esimerkki: 118 euroa x 24/100 = 28,32 euroa, jolloin verollinen hinta on
118 euroa + 28,32 euroa = 146,32 euroa.

Verollisen hinnan sisältämän arvonlisäveron määrä saadaan kertomalla verollinen hinta sovellettavalla verokannalla ja jakamalla samalla verokannalla lisättyä sadalla:

Arvonlisäveron määrä = sovellettava verokanta x verollinen hinta / (100 + sovellettava verokanta)

Esimerkki: $24 \times 146,32 \text{ euroa} / (100+24) = 118 \text{ euroa}$.

Veron peruste lasketaan kertomalla verollinen hinta sadalla ja jakamalla sovellettavalla verokannalla lisättyä sadalla:

Veron peruste = $100 \times \text{verollinen hinta} / (100 + \text{sovellettava verokanta})$

Esimerkki: $100 \times 146,63 \text{ euroa} / 100+24) = 28,32 \text{ euroa}$.

Tavaran ja palvelun myynnistä sekä muista verollisista tapahtumista suoritetaan yleensä arvonlisävero 24%:n verokannan mukaisesti. Arvonlisäverolaissa on määritelty lukuisia poikkeuksia, joilla verokanta on määrätty normaaliverokantaa alemmaksi. Poikkeukset aiheuttavat herkästi tulkinta-ongelmia. (Kallio ym. 2017, 559.) Käytössä olevat verokannat on esitetty tiivistetysti taulukossa 1. Arvonlisäverolain alennettujen verokantojen tulkintaa löytyy tapauskohtaisesti ja yksityiskohtaisesti muun muassa kirjallisuudesta ja internetistä.

Taulukko 1. Tavaroiden ja palveluiden verokannat (Verohallinto 2017b)

| | |
|------|--|
| 24 % | yleinen verokanta: useimmat tavarat ja palvelut |
| 14 % | alennettu verokanta: elintarvikkeet, rehu, ravintola- ja ateriapalvelut |
| 10 % | alennettu verokanta: kirjat, lääkkeet, liikuntapalvelut, elokuvanäytökset, kulttuuri- ja viihdetilaisuuksien sisäänpääsy, henkilökuljetus, majoituspalvelut ja televisio- ja yleisradiotoiminnasta saadut korvaukset |

Yritys suorittaa lähtökohtaisesti arvonlisäveroa kaikista Suomessa tapahtuvista tavaran ja palvelun myynneistään, jollei myyntiä ole poikkeuksellisesti suljettu arvonlisäverotuksen ulkopuolelle. Myynnit käsitellään siis verottomia vain, jos siitä on nimenomaisesti säädetty arvonlisäverolaissa. Verottomasta myynnistä erotellaan niin sanottu nollaverokannan alainen myynti. Näiden ryhmien erona on kyseistä myyntiä varten tehtyjen hankintojen vähennysoikeus: arvonlisäverolaissa verottomiksi säädettyihin mynteihin liittyvistä hankinnoista ei ole oikeutta vähentää arvonlisäveroa, mutta nollaverokannan alaisten myyntien osalta on täysi vähennysoikeus. (Sirpoma & Tannila 2014, 85.)

Nollaverokannan alaisen myynnin verokanta on siis 0 prosenttia. Se kuuluu arvonlisäverotuksen piiriin, mutta se on erikseen tietyin edellytyksin verottomaksi säädettyä myyntiä. Yrityksellä, joka harjoittaa nollaverokannan alaista myyntiä, on oikeus saada palautuksena tätä toimintaa varten tekemiensä hankintojen sisältämä vero. Nollaverokannan alaisen toiminnan osalta ostovähennysoikeudesta seuraa, että myyntihinnat ovat todella ve-

rottomia, sillä ne eivät sisällä niin sanottua piilevää veroa. Jos yrityksen vähennettävät verot ovat suuremmat kuin myynnin verot, ei yritykselle synny tilitettävää arvonlisäveroa, ja yritys on oikeutettu saamaan kertyneen negatiivisen arvonlisäveron takaisin palautuksena. Nollaverokannan alaisia myyntejä ovat esimerkiksi sanoma- ja aikakauslehden painoksen myynti yleishyödylliselle yhteisölle. Yleensä myös tavarain myynti toiseen EU-jäsenvaltioon tai EU:n ulkopuolelle on nollaverokannan alaista myyntiä. (Sirpoma & Tannila 2014, 85-86.)

Laista tulee löytyä nimenomainen säännös, joka vapauttaa kyseisen tavarain tai palvelun myynnin verosta. Verottomien tavaroiden ja palvelujen myyjillä ei ole oikeutta saada kyseisiin myynteihin liittyviin hankintoihin sisältyvää veroa takaisin. Ostohintoihin sisältyvät verot jäävät siis verottoman tavarain tai palvelun myyjän kustannukseksi, ja tällöin verottoman hyödykkeen hinta sisältää veroa piilevänä. (Äärilä ym. 2017, 142-143.) Kuntien verotonta myyntiä koskevaa kuntapalautusta käsitellään myöhemmin tässä luvussa.

Arvonlisäverovelvollisen toiminnan harjoittajien rekisteriä ylläpitää Verohallinto. Arvonlisäverovelvollista toimintaa harjoittavien tulee ilmoittaa arvonlisäverovelvollisten rekisteriin, jos liikevaihto ylittää määrätyn rajan. Rekisteriin voi kuitenkin hakeutua myös, jos harjoittaa taloudellista toimintaa mutta liikevaihto on alle määrätyn rajan. Tällä hetkellä tilikauden liikevaihdon perusteella määräytyvä liikevaihdon raja on 10 000 euroa. Edellytysten täytyessä myös kiinteistön vuokraamisesta tai muusta luovuttamisesta voi hakeutua arvonlisäverovelvolliseksi. Arvonlisäverovelvollisten rekisteriin merkityn tulee ilmoittaa arvonlisäveron tiedot arvonlisäveroilmoituksella sekä maksaa myyntiensä mukainen arvonlisävero. (Sainio & Laine, 2017, 5.)

Arvonlisäveron tietoja ilmoittavat yritykset ja muut toimijat, jotka ovat mm. liiketoiminnastaan arvonlisäverovelvollisia, hakeutuneet arvonlisäverovelvolliseksi kiinteistön käyttöoikeuden luovuttajana tai ostajana arvonlisäverovelvollisia käännetyn verovelvollisuuden tai yhteisöhankinnan vuoksi. Veroilmoitus annetaan kuukausittain, neljänneskalenterivuodittain tai kalenterivuositain riippuen ilmoittajan verokaudesta. Kyseisen verokauden veroa koskevat tiedot ilmoitetaan Verohallinnon vahvistamalla veroilmoituksella ensisijaisesti sähköisesti. Arvonlisäverotiedot voidaan ilmoittaa mm. OmaVero-palvelussa sähköisesti tai taloushallinto-ohjelman muodostama tiedosto voidaan lähettää Ilmoitin.fi-palvelun kautta. Arvonlisäverosta annetaan veroilmoitus ja arvonlisäveron yhteenvetoilmoitus. Veroilmoituksen määräaika arvonlisäveron osalta on verokautta (kuukausi tai neljännesvuosi) seuraavan toisen kuukauden 12. päivä tai verokauden ollessa kalenterivuosi seuraavan vuoden helmikuun viimeinen päivä. (Sainio & Laine 2017, 27, 29-31.)

Verovelvolliselle syntyy maksettavaa veroa, kun ilmoitettavat myynnin arvonlisäverot ovat suuremmat kuin ostoihin sisältyvä vähennettävä arvonlisävero. Maksettava arvonlisävero tulee suorittaa oma-aloitteisesti Verohallinnolle. Verovelvolliselle syntyy niin sanottua negatiivista arvonlisäveroa, jos verokauden myyntien verot ovat pienemmät kuin ostoihin sisältyvät vähennettävät verot. Tämä käytetään mahdollisten avoinna olevien verovelvoitteiden kattamiseen tai Verohallinto palauttaa sen verovelvollisen pankkitilille. Negatiivinen arvonlisävero voidaan myös jättää verotilille tulevien velvoitteiden kattamista varten verovelvollisen niin halutessa. (Tannila, Kukkonen & Päckilä 2013, 96, 98.)

Arvonlisäveron maksamisen eräpäivät vastaavat ilmoittamisen eräpäiviä. Oma-aloitteiset verot voi maksaa mm. OmaVero- palvelussa tai verkkopankissa oma-aloitteisten verojen viitenumeroa käyttäen. Veron lisäksi tulee maksettavaksi viivästyskorkoa, jos oma-aloitteiset verot maksetaan vasta eräpäivän jälkeen. (Sainio & Laine 2017, 71-73.)

3.3 Kunta arvonlisäverovelvollisena

Arvonlisäverolain (AVL 1501/1993 § 1) mukaan arvonlisäveroa suoritetaan valtiolle liiketoiminnan muodossa Suomessa tapahtuvasta tavarantoiminnan ja palvelun myynnistä, Suomessa tapahtuvasta tavarantoiminnan maahantuonnista, Suomessa tapahtuvasta tavarantoiminnan yhteisöhankinnasta sekä Suomessa tapahtuvasta tavarantoiminnan siirrosta varastointimenettelystä.

Kunta on velvollinen suorittamaan veroa toiminnasta, jota harjoitetaan liiketoiminnan muodossa. Kunnan tulee suorittaa arvonlisäveroa liiketoiminnan muodossa harjoittamasta tavaroiden ja palvelujen myynnistä, jollei kyse ole arvonlisäverolaissa verottomaksi säädetystä toiminnasta, joka voi kunnalla edellytysten täytyessä olla esimerkiksi verotonta terveyden- ja sairaanhoitoa. (Verohallinto 2017a)

Liiketoiminnan muodossa tapahtuvana pidetään sellaista toimintaa, joka tapahtuu ansiotarkoituksessa, se on jatkuvaa, ulospäin suuntautuvaa ja itsenäistä toimintaa, johon liittyy tavanomainen yrittäjäriski. Arvonlisäverolaki ei määrittele liiketoiminnan käsitettä, ja käytännössä sitä tulkitaan laajasti. Pääsääntöisesti toimintaa pidetään liiketoiminnan muodossa harjoitettuna, kun myynti tapahtuu kilpailuolosuhteissa yleisillä markkinoilla muiden vastaavien tavaroiden ja palvelujen kanssa. Ansiotarkoituksessa tapahtuvaan toimintaan liittyy voiton tai muun taloudellisen hyödyn tavoittelu, ja myös omakustannushintaan tai sen alle tapahtuvan myynnin voidaan katsoa olevan ansiotarkoituksessa tapahtuvaa. Ansiotarkoituksessa ratkaisevia ovat toiminnan luonne, myyntitapa ja kilpailuolosuhteet. (Jokinen ym. 2017, 13.)

Liiketoimintaan liittyy myös vastikkeellisuus, joten vastikkeettomaan toimintaan ei sovelleta arvonlisäverolakia. Vastikkeellisuudessa luovutetun

tavaran tai palvelun ja saadun hinnan välillä tulee olla suora ja välitön yhteys, ja vastikkeen voi saada muunakin kuin rahana. Jos kunta ei saa min-käänlaista vastiketta luovuttamastaan tavarasta tai palvelusta, ei toiminnan katsota olevan arvonlisäverollista toimintaa. (Verohallinto 2017a)

Kunta on yhtenä yksikkönä arvonlisäverovelvollinen kaikista liiketoiminoistaan. Tämän vuoksi kunnan sisäiset veloitukset virastolta tai omalta liikelaitokselta eivät ole arvonlisäverollisia myyntejä. Kunnan omistamat osakeyhtiöt, kuntien muodostamat kuntayhtymät ja kunnan perustamat säätiöt katsotaan itsenäisiksi oikeushenkilöiksi, joten ne ovat erikseen verovelvollisia harjoittamastaan liiketoiminnasta. (Äärilä ym. 2017, 98.)

3.4 Kunnan viranomaistoiminta myyntilaskutuksessa

Kunta ei suorita viranomaistoiminnasta perimistä maksuista arvonlisäveroa, sillä viranomaistoiminta ei ole liiketoiminnan muodossa harjoitettua toimintaa. Arvonlisäverolaissa ei mainita viranomaistoimintaa, vaan sen verottomuus perustuu siihen, ettei viranomaistoimintaa pidetä liiketoimintana. Arvonlisäverodirektiivissä sen sijaan on viranomaistoimintaa koskeva säännös, jonka mukaan kuntia ja muita julkisoikeudellisia yhteisöjä ei pidetä verovelvollisina niiden viranomaisen ominaisuudessa harjoittaman toiminnan tai suorittamien liiketoimien osalta. Direktiivissä säädetään lisäksi, että kyseisiä toimijoita tulee kuitenkin pitää verovelvollisina myös viranomaistoiminnasta, mikäli toiminnan jättäminen verovelvollisuuden ulkopuolelle aiheuttaisi kilpailun vääristymistä. (Verohallinto 2017a)

Kunta ei siis ole verovelvollinen viranomaisen ominaisuudessa harjoittamasta toiminnasta. Kun määritellään kunnan verotonta viranomaistoimintaa, noudatetaan vastaavia periaatteita kuin valtion viranomaistoiminnassa. Verottomaksi viranomaistoiminnaksi katsotaan sellainen kunnan harjoittama toiminta, josta kunnan tulee lainsäädännön mukaan huolehtia. Lisäksi palvelun tulee olla sellaista, ettei sitä voi hankkia muualta. Verotonta viranomaistoimintaa ovat esimerkiksi lain nojalla suoritettavat pakolliset tarkastukset, kuten rakennustarkastusmaksut, joita ei voida hankkia muualta. (Äärilä ym. 2012, 101-102.)

Valtion maksuperustelaissa mainitaan julkisoikeudellisen suoritteiden viranomaistoiminnan luonne. Vaikka valtion maksuperustelakia ei sovelleta kuntiin, ovat vastaavanlaiset kunnan perimät maksut julkisoikeudellisista suoritteista viranomaistoimintaa. Julkisoikeudellinen suorite tarkoittaa viranomaisen suoritetta, jonka kysyntä perustuu lakiin tai asetukseen, ja sen tuottamiseen tosiallinen yksinoikeus on viranomaisella. (Verohallinto 2017a)

Verohallinnon ohjeen (Dnro A94/200/2016) mukaan ei voida tyhjentävästi luetella, mitkä toiminnot ovat kunnalle viranomaistoimintaa. Toiminnan erityispiirteiden ja muun kunnan toimintaa koskevan lainsäädännön katso-

taan vaikuttavan siihen, voidaanko toiminnan katsoa olevan kunnan viranomaistoimintaa. Veroton viranomaistoiminta on pääsääntöisesti sellaista, jota ei lainsäädännön mukaan voida ulkoistaa yksityisille toimijoille, mutta jos toiminnan ulkoistaminen on mahdollista, sen pitäminen verottomana viranomaistoimintana saattaisi aiheuttaa kilpailun vääristymistä. Jo mahdollisuus toiminnan kilpailemiseen yksityisen toiminnan kanssa tulevaisuudessa tai jollakin muulla alueella estää toiminnan katsomisen verottomaksi viranomaistoiminnaksi, vaikka kilpailua ei tällä hetkellä tai tietyllä alueella olisikaan.

3.5 Vähennysjärjestelmä

Koska arvonnisäveroä suoritetaan jokaisessa vaihdannan vaiheessa, on veron kertaantuminen pyritty estämään mahdollisimman laajalla vähennysjärjestelmällä. Vähennysjärjestelmän mukaan pääsääntöisesti kaikki verollisena hankitut tuotantopanokset, jotka ovat hankittu arvonnisäverollista liiketoimintaa varten, ovat vähennyskelpoisia. Myynnin kuluttajahintoihin sisältyy siten periaatteessa vain yhdenkertainen vero. Vähennysoikeus koskee ainoastaan verovelvollisia. Kun myyjä voi vähentää verollista liiketoimintaansa varten tekemiensä tuotantopanohankintojen sisältämän arvonnisäveron, yritys tilittää veroa valtiolle ainoastaan myyntihinnan ja tuotantopanoshankintojen erotuksesta. (Kallio ym. 2017, 621.)

3.5.1 Yleinen vähennysoikeus hankinnoista

Yleisestä vähennysoikeudesta ja sen edellytyksistä säädetään arvonnisäverolain 10 luvussa. Vähennysoikeutta koskeva pääsääntö säädetään arvonnisäverolain 102 §:ssä, jonka mukaan verovelvollisella on oikeus vähentää arvonnisäverollista liiketoimintaa varten tehtyihin tuotantopanoshankintoihin sisältyvä arvonnisävero. Lisäksi pykälässä asetetaan vaatimuksia vähennyksen tekijälle ja hankitun hyödykkeen käyttötarkoitukselle, sekä määritellään vähennettävä arvonnisävero eri hankintatilanteissa. Myös verohallinto on antanut ohjeistuksia arvonnisäveron vähennysoikeudesta. Kallio ym. 2017, 621-622.)

Pääsäännön mukaan verovelvollinen ostaja saa vähentää hankkimastaan tavarasta tai palvelusta suoritettavan arvonnisäveron, mikäli hankinta on tehty tämän verollista liiketoimintaa varten ja myyjä on verovelvollinen kyseisestä myynnistä. Ostajalla tulee myös olla verovelvolliselle osoitettu tosite hankinnastaan, josta ilmenee suoritettavan veron määrä. Ostotositetta koskevista edellytyksistä säädetään erikseen. Ostovähennyksen tekeminen edellyttää, että ostajalla on arvonnisäverolain asettamat vaatimukset täyttävä lasku tai muu laskuna toimiva tosite hankinnastaan. (Sirpoma & Tannila 2014, 168, 171.)

Osittainen vähennysoikeus voi syntyä, jos verovelvollinen hankkii hyödykkeen vähennysrajoitusten alaiseen käyttöön, mutta hyödykettä käytetään

myös vähennyskelpoiseen käyttöön. Arvonlisäverolain 117 §:ssä säädetään vähennysoikeuden jakamisesta, että sekä vähennyskelpoiseen että vähennyskelvottomaan käyttöön käytettävästä hyödykkeestä vähennys tehdään siltä osin kuin tavaraa tai palvelua käytetään vähennykseen oikeuttavaan käyttöön. Ostohinnan sisältämän veron jako vähennyskelpoiseen ja -kelvottomaan osaan tehdään siten käyttötarkoituksen suhteessa. (Äärilä 2017, 394.)

3.5.2 Vähennysoikeuden rajoitukset

Verovelvollinen yritys ei saa vähentää hankintansa sisältämää arvonlisäveroa miltään osin, jos hankinta on tehty muuta kuin verollista liiketoimintaa varten. Tämä rajoitus seuraa jo vähennysoikeuden pääsäännöstä. Verotonta liiketoimintaa varten ja täysin jotain muuta kuin liiketoimintaa varten tehdyt hankinnat jäävät siis vähennysoikeuden ulkopuolelle. Esimerkiksi yrityksen henkilökunnan yksityiseen kulutukseen tapahtuneet hankinnat, kuten merkkipäivä- tai joululahjat, ovat muita kuin liiketoimintaa varten tehtyjä hankintoja eikä niistä ole vähennysoikeutta. (Sirpoma & Tannila 2014, 176.)

Ellei laissa ole erikseen toisin säädetty, ovat verollista liiketoimintaa varten tehdyt verolliset ostot vähennyskelpoisia. Arvonlisäverolain 114 §:ssä on lueteltu sellaiset ostot, joita yritys ei saa vähentää, vaikka osto olisi verollinen ja sillä olisi liityntä yhtiön verolliseen liiketoimintaan. Näitä vähennysoikeuden rajoituksia ovat esimerkiksi edustusmenoihin ja henkilöautoihin kohdistuvat kulut tietyissä tapauksissa. (Äärilä ym. 2017, 400.)

3.6 Kuntapalautusjärjestelmä

Kuntapalautusjärjestelmästä säädetään arvonlisäverolaissa. Se on arvonlisäverodirektiivin soveltamisalan ulkopuolinen rahoitusjärjestely valtion ja kunnan välillä. Järjestelmän avulla pyritään ratkaisemaan hankintaneutraalisuus kunnan itse tuottamien ja ulkopuolisilta ostettujen palvelujen välillä. (Verohallinto 2017a) Verohallinnon ohjeissa käsitellään myös kuntapalautusta.

3.6.1 Kuntien palautus hankinnoista

Valtaosa kuntien toiminnasta jää arvonlisäverotuksen ulkopuolelle, muun muassa viranomaistoiminta, tai on säädetty arvonlisäverolaissa erityisten verottomuussäännösten perusteella verottomaksi, muun muassa terveydenhoito- ja koulutustoiminta. Yleistä vähennysoikeutta koskevien säännösten perusteella verottomaan toimintaan kohdistuvien hankintojen sisältämä arvonlisävero jäisi kuntien lopulliseksi kustannukseksi. Kuntapalautusjärjestelmällä on pyritty ratkaisemaan kilpailuneutraalisuus kunnan itse tuottamien ja ulkopuolisilta ostettujen palvelujen välillä. Peri-

aatteessa kunnalla on aina oikeus saada hankintoihin sisältyvä vero takaisin joko vähennyksenä tai palautuksena yleistä vähennysoikeutta koskevien säännösten sekä arvonlisäverolaissa säädettyjen palautusoikeuksien myötä. (Kallio ym. 2017, 794-795.)

Kuntapalautuksesta säädetään arvonlisäverolain 130 §:ssä. Sen mukaan kunnalla on oikeus saada verotonta toimintaa varten tehtyihin hankintoihin sisältyvä vero palautuksena. Laajuudeltaan palautusoikeus vastaa verovelvollisen yrityksen oikeutta vähentää hankintoihinsa sisältyvä vero. Kunnan harjoittaessa arvonlisäverollista myyntitoimintaa, se saa käsitellä hankintoihin sisältyvän arvonlisäveron vähennysjärjestelmässä lain yleisten sääntöjen mukaan. (Suorto 2012, 33-34.)

Kaikkia kunnan tekemiä hankintoja ei koske arvonlisäverolain 130 §:ssä tarkoitettu palautusoikeus. Oikeutta kuntapalautukseen ei ole niiden hankintojen osalta, jotka kohdistuvat yksityiseen kulutukseen, 114 tai 114 a §:ssä tarkoitettuun vähennysrajoituksen alaiseen toimintaan tai kiinteistön verottomaan vuokraustoimintaan. (Kallio ym. 2017, 796.)

Arvonlisäveron palauttamisessa kunnille noudatetaan arvonlisäverolain yleisiä säännöksiä, ja palautusmenettely on sama kuin vähennysmenettely. Verolliseen toimintaan liittyvän vähennysoikeuden ja kunnan verottomaan toimintaan liittyvän palautusoikeuden yhteensovittamisesta säädetään arvonlisäverolain 133 §:ssä. 130 §:ssä tarkoitettuun kunnan palautukseen oikeuttavaan käyttöön ja palautettavaan veroon sovelletaan kaikkia arvonlisäverolain säännöksiä, joissa säädetään vähennykseen oikeuttavasta käytöstä ja vähennettävästä verosta. (Suorto 2012, 34.)

3.6.2 Kuntien laskennallinen palautus

Kunnille myönnetään arvonlisäverolain 130 a §:n mukaan laskennallinen palautus verottomista terveyden- ja sairaanhoitoon sekä sosiaalihuoltoon liittyvistä hankinnoista. Kunta voi lakisääteisten velvoitteiden täyttämiseksi hankkia verottomia palveluja yksityiseltä palveluntuottajalta. Kunnan tuottaessa verottoman palvelun itse, se saa palautuksena verotonta toimintaa varten tekemiensä hankintojen arvonlisäveron. Sen sijaan yksityinen verottoman toiminnan harjoittaja ei voi vähentää arvonlisäverotuksessa toiminnassa käyttämiinsä hyödykkeisiin sisältyvää veroa, joten palvelun myyntihinta sisältää piilevää arvonlisäveroa. Näin ollen yksityisen palveluntuottajan kunnalle tarjoaman palvelun hinta on hankintatilanteessa piilevän veron verran korkeampi kuin kunnan itse tuottaman palvelun kustannukset. Kunnan on verotuksellisesti kannattavampaa tuottaa palvelu itse, sillä kunta ei saa tätä veroa palautuksena. Tätä kuntien verotomiin hankintoihin liittyvää verotuksen neutraalisuusongelmaa pyritään lieventämään laskennallisella palautuksella. Palautus myönnetään siitä laskennallisesta piilevästä verosta, joka sisältyy yksityiseltä sektorilta tehtyihin verottomiin ostoihin. (Kallio ym. 2017, 800-801.)

Palautukseen oikeuttavista hankinnoista sekä palautuksen suuruudesta säädetään arvonlisäverolaissa. Palautuksen suuruus on 5 prosenttia palvelun tai tavarantoimituksen ostohinnasta, maahan tuodun tavarantoimituksen veron perusteesta tai tuen tai avustuksen määrästä. Palautuksen laskemisessa käytetään hintaa, johon piilevä vero sisältyy. (Kallio ym. 2017, 801, 803.)

3.7 Rakentamispalveluiden käännetty arvonlisäverovelvollisuus

Poikkeus pääsäännöstä, jonka mukaan verollisista liiketoimista veron suorittaa myyjä lisäten veron hintaan, on rakentamispalveluiden käännetty verovelvollisuus. Rakennusalan alihankintajien ei suorita myynnistään arvonlisäveroa, vaan rakentamispalvelun ostaja maksaa veron myyjän puolesta. Käännetty arvonlisäverovelvollisuus tuli voimaan vuonna 2011, ja sen tarkoituksena on kitkeä rakennusalan esiintyvää harmaata taloutta. Aiemmin rakennusalan alihankintaketjussa alihankintaja veloitti rakentamispalvelun seuraavalta ketjun yritykseltä arvonlisäverollisena, mutta ei kuitenkaan suorittanut veroa valtiolle. Rakentamispalvelun ostaja oli kuitenkin oikeutettu vähentämään alihankintajan laskuttaman veron. Tämä aiheutti valtiolle huomattavia menetyksiä verotuloissa. (Äärilä ym. 2017, 595.)

Arvonlisäverotuksen kiinteistön määritelmää on yhdenmukaistettu Euroopan unionissa (EU) vuoden 2017 alusta, jonka vuoksi arvonlisäverolain säännöksiä on muutettu. Kiinteistöä koskevien säännösten avulla pyritään varmistamaan kiinteistöön liittyvien palveluiden yhdenmukainen verokohdeldelu. (Verohallinto 2016)

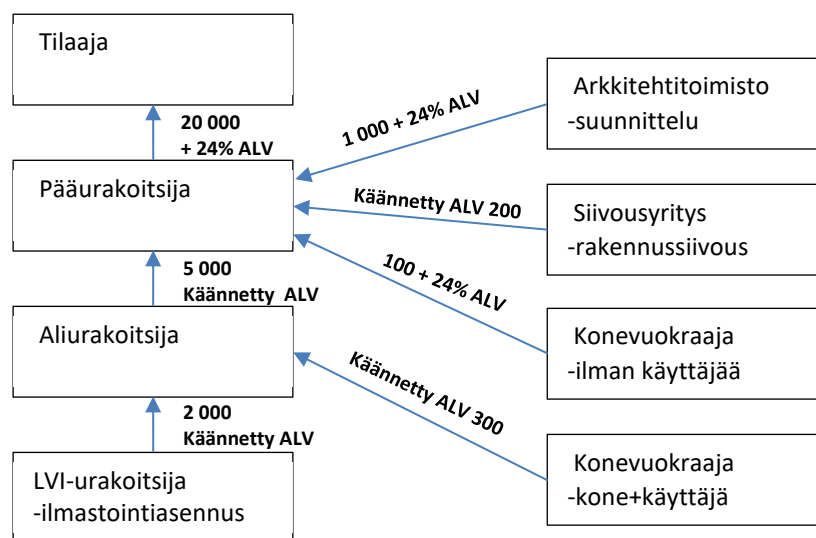
Käännetyllä arvonlisäverovelvollisuudella tarkoitetaan, että palvelun myynnistä verovelvollinen on ostaja. Suomessa rakennusalan käännettyä arvonlisäverovelvollisuutta sovelletaan aina, kun palvelu on rakentamispalvelua tai työvoiman vuokrausta rakentamispalvelua varten, ja ostaja on elinkeinonharjoittaja, joka toiminnassaan muutoin kuin satunnaisesti myy rakentamispalvelua tai vuokraa työvoimaa rakentamispalvelua varten. Ostaja on voi olla myös niin sanottu välimies. Rakentamispalveluiden käännettyä verovelvollisuutta sovelletaan niihin kuntiin ja kuntayhtymiin, jotka muutoin kuin satunnaisesti myyvät rakentamispalveluja, sillä kunnat ja kuntayhtymät rinnastetaan elinkeinonharjoittajiin. (Suorto 2012, 186.)

Rakentamispalveluja, joita käännetty verovelvollisuus koskee, ovat kiinteistöön kohdistuvat rakennus-, perusparannus-, laajennus- ja korjaustyöt sekä työn yhteydessä asennetun tavarantoimituksen luovuttaminen. Rakennustyöhön luetaan talorakentaminen sekä maa- ja vesirakentaminen. Käännetty verovelvollisuus koskee muun muassa rakennusalueen pohjatöitä, rakennusten ja rakennelmien rakentamista, korjausrakentamista ja perusparannustöitä, rakennusasennustöitä, kuten sähkö ja LVI-asennuksia, rakennuksen viimeistelytöitä, kuten maalausta, rakennussiivousta, rakennuskoneiden vuokrausta käyttäjiin sekä työvoiman vuokrausta edellä mainittuja ra-

kentämispalveluja varten. Käännettyä verovelvollisuutta ei sovelleta esimerkiksi suunnittelu- ja valvontatehtäviin, kuten arkkitehtipalveluihin, rakennuskoneiden vuokraukseen ilman kuljettajaa eikä kiinteistöhoitopalveluihin. (Tomperi 2017, 264.)

Tarkoituksena on soveltaa käännettyä verovelvollisuutta, kun rakennusalan aliurakoitsija myy rakentamispalveluja pääurakoitsijalleen. Pääurakoitsijan myydessä rakentamispalveluja edelleen työn tilaajalle käännettyä verovelvollisuutta ei pääsääntöisesti sovelleta, vaan tällöin pääurakoitsija veloittaa rakentamispalvelun verollisena ja tilaaja vähentää veron yleistä vähennysoikeutta koskevien edellytyksin. (Äärilä ym. 2017, 596.) Alla oleva kuva 3 havainnollistaa käännetyn verovelvollisuuden soveltamista rakennusprojektissa.

Rakennusprojekti



Kuva 3. Käännetyn verovelvollisuuden soveltaminen rakennusprojektissa. (Tomperi 2017, 267.)

Jos vähennysoikeuden yleiset edellytykset täyttyvät ja ostaja on täyttänyt AVL 162 §:ssä säädetyn ilmoitusvelvollisuutensa, on ostajalla oikeus vähentää arvonlisävero, jonka hän on velvollinen suorittamaan käännetyn verovelvollisuuden perusteella. Vaikka ostaja on palvelun myynnistä verovelvollinen, saa palvelun myyjä vähentää hankintoihinsa sisältyvät arvonlisäverot normaaliin tapaan. (Verohallinto 2017c)

4 PROSESSIKUVAUSTEN JA ARVONLISÄVERO-OHJEISTUKSEN LAATIMINEN

Opinnäytetyön tarkoituksena on kuvata toimeksiantajan osto- ja myyntilaskutuksen prosessit sekä tarkastella niiden arvonlisäverokäsittelyä. Prosessikuvausten pohjalta on hyvä lähteä tarkastelemaan arvonlisäverokäsittelyä.

Tässä luvussa tarkastellaan teemahaastattelussa käsiteltyjä teemoja ja esille tulleita seikkoja. Lisäksi kuvataan osto- ja myyntilaskutuksen prosessikuvausten sekä osto- ja myyntitapahtumiin liittyvän arvonlisävero-ohjeistuksen laatiminen.

4.1 Prosessikuvausten ja arvonlisävero-ohjeistuksen arviointia

Teemahaastattelu toteutettiin ryhmähaastatteluna, johon osallistuivat teknisten palveluiden palvelukeskuksen seitsemän toimistosihteerä. Myös teknisten palveluiden taluspäällikkö osallistui tilaisuuteen. Vain kaksi toimistosihteerä eivät päässeet lomien vuoksi paikalle haastattelutilaisuuteen.

Käsiteltävät teemat liittyivät opinnäytetyön pääaiheisiin; prosessikuvaus- ja arvonlisävero-ohjeistukseen sekä kehittämiskohteisiin. Prosessikuvausten osalta keskusteltiin muun muassa, miten osto- ja myyntilaskuprosessit koetaan ja missä prosesseissa on kehittämisen varaa. Arvonlisäveroon liittyen keskusteltiin muun muassa erilaisista osto- ja myyntilaskutusten arvonlisäverokäsittelyistä, arvonlisäveron käsittelyn sujumisesta, haastavista arvonlisäverokäsittelyistä, arvonlisävero-ohjeistukseen kohdistuvista toiveista sekä laskumerkinnöistä. Kehittämiskohteita pohdittiin työn sujuvuuden näkökulmasta. Ryhmähaastattelu sujui mielekkäästi ja se oli keskustelunomainen tilaisuus.

Teemahaastattelun alussa työn tekijä esitteli laatimansa osto- ja myyntilaskutuksen prosessikaaviot. Niitä pidettiin selkeinä ja työnjakoa havainnollistavina. Haastateltavat kokevat osto- ja myyntilaskuprosessit selkeinä ja asiat sujuvat käytännössä hyvin. Haasteina koettiin lähinnä ohjelmistollisia puutteita ja ongelmatilanteita. Kaupungin taloushallinnon ohjelmisto sekä vesihuoltolaitoksen laskutusohjelma ovat vaihtuneet vuoden aikana, joten ohjelmistollisiin haasteisiin saataneen vielä jonkinlaisia ratkaisuja.

Ostolaskuprosessin osalta ei tullut esiin juuri minkäänlaisia ongelmakohtia. Ostolaskujen käsittelyn prosessi koettiin selkeäksi, ja haasteet liittyvät prosessin kulun sijaan tiliöinteihin.

Myyntilaskuprosessin osalta haasteeksi nousivat sijaistukset pidempien poissaolojen aikana. Esimerkiksi harvoin tehtäviä laskutuksia ei huomata hoitaa, tai edes tiedetä niistä, kun niitä vakituisesti hoitava henkilö on

poissa. Kehittämisideaksi nousi omien kalenterimuistutuksien ynnä muiden kunkin omien muistutustapojen sijaan tiedon jakaminen tulevista laskutuksista kaikkien saataville. Kehittämisidea sai kannatusta ja sitä jalostettiin ryhmähaastattelun aikana. Jatkossa jokainen pitää yllä niin sanottua vuosikelloa myyntilaskuistaan. Ne tallennetaan yhteiselle levyasemalle, johon kaikilla palvelukeskuksen sihteereillä on pääsy. Näin pidemmän poissaolon aikana sijainen pystyisi tarkistamaan, mitä laskutuksia tulisi hoitaa.

Myyntilaskujen vuosikelloon voisi merkitä suoritettavien laskutusten lisäksi hinta-, tulotili- ja kustannuspaikkatietoja sekä arvonlisäverokäsittelyä. Myös laskutuksen peruste, kuten sopimuksen tai päätöksen numero, ja voimassaoloaika voisivat olla tarpeellisia tietoja. Jatkossa tullaan kehittämään tiedostopohja myyntilaskujen vuosikellojen pohjaksi.

Ostolaskujen laskumerkinnät koettiin pääosin olevan kunnossa ja esimerkiksi rakennuspalveluiden käännetystä arvonlisäverosta on pääsääntöisesti merkintä ostolaskussa. Myyntilaskujen laskumerkinnöissä on ollut ajoittain epäselvyyksiä, lähinnä arvonlisäverolain verottomuuspykälän merkinnässä. Valtaosa ei ollut merkinnyt laskuihin koskaan, mihin arvonlisäverolain pykälään verottomuus perustuu. Tosin tällaista ei välttämättä jokaisen työhön kuulukaan, sillä omiin laskutuksiin saattaa kuulua ainoastaan verotonta viranomaispalvelua. Tähän toivottiin lisää ohjeistusta. Tämän perusteella esimerkkejä suositelluista merkintätavoista kirjattiin arvonlisävero-ohjeistukseen myyntilaskujen arvonlisäveroa käsittelevään taulukkoon. Myös merkintätavan valmista tekstinimikettä laskutusohjelmaan toivottiin.

Erilaisten ostolaskutuksen tilanteiden kartoitus käsiteltiin teemahaastattelussa laajoiksi kokonaisuuksiksi, sillä ei koettu tarkoituksenmukaiseksi eritellä kokonaisuuksia pienemmiksi osa-alueiksi, koska rajaaminen olisi ollut haastavaa. Kokonaisuudet ovat yhteneviä teoriaosuuden ja arvonlisävero-ohjeistuksen kanssa. Ostolaskujen tilanteina käsiteltiin niin sanotut normaalit arvonlisäveroa sisältävät laskut sekä rakentamispalveluiden käännetyn arvonlisäverovelvollisuuden laskut, joiden osalta tulee ratkaista, käsitelläänkö osto vähennys- vai palautusjärjestelmässä. Lisäksi tulee huomioida vähennysrajoitteinen toiminta. Laskennallisen palautuksen ja verottoman toiminnan laskut muodostavat omat kokonaisuudet.

Haastateltavat saivat ennen haastattelua luettavakseen työn tekijän laatiman arvonlisävero-ohjeistuksen ensimmäisen version. Tällä pyrittiin siihen, että teemojen mukaisia asioita ehti pohtia oman työn kannalta etukäteen. Työn tekijä esitteli arvonlisävero-ohjeistuksen ryhmähaastattelussa. Siihen tehtiin vain muutamia pieniä muutoksia, ja esille ei juurikaan tullut toiveita ohjeistukseen liittyen. Ohjeistus koettiin hyvin tarpeelliseksi ja selkeäksi, ja sille on selkeä tarve. Ohjeistusta tullaan muokkaamaan jatkossa sitä mukaan, kun ohjeistusta vaativia seikkoja esiintyy. Ohjeistuksen päivittämiselle tulisi nimetä vastuuhenkilö.

Haasteita aiheuttavia ostolaskutuksen tilanteita oli vaikea saada selville, koska osaaminen arvonlisäveroon liittyvistä seikoista ja arvonlisäverokäsittelystä oli hyvin eritasoista ja melko heikkoa. Näin haastateltavien oli vaikea nimetä haasteita aiheuttavia tilanteita, kun he eivät ole osanneet kyseenalaistaa arvonlisäveron tiliöintejä. Kaikki eivät olleet tietoisia vähennys- ja palautusjärjestelmistä tai niiden eroista. Valtaosa haastateltavista kertoi tarkistaneensa arvonlisäveron tiliöintejä vanhoista laskuista. Tällöin aikanaan mahdollista virheellistä tulkintaa ja kirjausta ei ole osattu kyseenalaistaa ja tarvittaessa korjata oikeanlaiseksi.

Haastateltavat eivät kokeneet ostolaskujen arvonlisäverokäsittelyjä niin haastavaksi kuin alun perin oli oletuksena. Tämä saattaa johtua siitä, että osaamista ei ole riittävästi ja arvonlisäverokäsittely on voitu tarkastella vanhoista vastaavista laskuista. Jo haastattelun aikana tuli esille muutamia seikkoja, joissa on toimittu virheellisesti. Tietämyksen lisääntyessä osataan jatkossa ajatella arvonlisäveron käsittelyä monipuolisemmin ja tarttua mahdollisiin virhetilanteisiin.

Sovittujen käytäntöjen tai hiljaisen tiedon siirtäminen arvonlisävero-ohjeistukseen ei täysin toteutunut. Tämä johtune siitä, etteivät haastateltavat pystyneet haastattelutilanteessa hahmottamaan ja kertomaan omalta osa-alueeltaan sovittuja käytäntöjä, vaan ne tulevat esille sitä mukaan, kun työtehtävissä tulee esille kyseisiä käytäntöjä. Tämän vuoksi arvonlisävero-ohjeistusta tullaan päivittämään yhteistyössä jatkuvasti.

Pieneksi haasteeksi muodostui myös se, ettei ohjeistuksesta ole tarkoituksenmukaista tehdä niin yksityiskohtaista, että siitä löytyisi kaikkien työtehtävien yksityiskohtainen tieto. Sama haaste tuli vastaan esimerkkien sijoittamisessa ohjeistukseen, sillä esimerkkien rajaaminen muodostui vaikeaksi: miten valita, mitä esimerkkejä ohjeistukseen sijoitetaan. Tämän vuoksi esimerkkejä ei juuri lisätty. Sen sijaan teknisten palveluiden palvelukeskuksen yhteiskäyttöön tullaan tilaamaan uusin Kuntaliiton julkaisema kirja Arvonlisävero-opas kunnille ja kuntayhtymille, josta yksityiskohtaisempia ohjeita voi tarkistaa kunkin kysymyksiä herättävän tilanteen kohdalla.

Työn tekijä toivoi, että ryhmähaastattelussa olisi tullut enemmän esille haasteita aiheuttavia arvonlisäverokäsittelyjä. Esille tuli kuitenkin monipuolisesti yksittäisiä tapauksia, joiden arvonlisäverokäsittelystä keskusteltiin. Arvonlisäveron osalta haasteeksi koettiin myös sijaistustilanteet, sekä osaamisen puute arvonlisäveron käsittelystä.

4.2 **Osto- ja myyntilaskuprosessien kuvaukset**

Osto- ja myyntilaskuprosessien kuvausta aloitettaessa pohdittiin teoreettisen viitekehyksen mukaisia asioita liittyen prosessien kuvaamiseen. Kuvaus jäsentää prosesseja ja havainnollistaa vastuita sekä teknisten palveluiden osuutta kokonaisuudesta. Kuvauksia voidaan käyttää apuna mm.

perehdytyksessä. Kuvauksiin lisättiin myös linkkejä toimeksiantajan intranettiin, jolloin kuvaukset toimivat apuna myös päivittäisessä työssä.

Kuten teoreettisessa viitekehyksessä mainitaan, lähtee tarve prosessien kuvaamiselle usein jonkin kehittämiskohteen havaitsemisesta. Tässä tapauksessa prosessien kuvaus toimii eräänlaisena taustana arvonlisäverokäsittelyn tarkastelulle, jota on tarkoitus kehittää laatimalla ohjeistus haasteellisiin arvonlisäverokäsittelyn tilanteisiin.

Koska kyseessä on osto- ja myyntilaskuprosessien ne osa-alueet, joita hoidetaan teknisissä palveluissa, keskitytään kuvauksissa niihin osa-alueisiin tarkemmin. Koko osto- ja myyntilaskuprosessi käsittää yleisellä tasolla koko kaupungin, ja osa prosessien vaiheista hoidetaan keskitetysti kaupungin rahatoimistossa. Rajausta ei kuitenkaan tehty koskemaan vain teknisten palveluiden osuutta prosessista, vaan koko prosessi kuitenkin kuvattiin pääpiirteissään, joka lisää ymmärrystä teknisten palveluiden osuudesta kokonaisuudessa sekä selventää tehtävänjakoa.

Prosessikuvauksen tason valinnassa keskityttiin kuvauksen käyttötarkoitukseen ja käytettävyyteen. Toisaalta kuvauksen tulee antaa tiedot yleisesti koko osto- ja myyntilaskuprosesseista, mutta toisaalta myös yksityiskohtaisempia tietoja teknisten palveluiden osalta, jotta se palvelee käyttäjiä mahdollisimman hyvin. Julkisen hallinnon tietohallinnon neuvottelukunnan JUHTAn suosituksen neljästä kuvaustasosta työn tekijä valitsi tähän käyttötarkoitukseen parhaiten sopivaksi kolmannen tason: prosessin kulku. Taso kuvaa toiminnan työvaiheita, toimintoja ja niistä vastaavia toimijoita. Laaditusta prosessikuvauksesta löytyy silti päällekkäin myös neljännen eli työn kulku -tason ominaisuuksia, jotta osa kuvauksesta saatiin yksityiskohtaisemmaksi. Tarkoitukseen sopivan tason valinta tehtiin toimeksiantajan toiveiden ja käyttötarkoituksen perusteella.

Prosessin visuaalisesta esityksestä eli prosessin kaaviosta haluttiin mahdollisimman käytännönläheinen. Siitä tulee käydä selkeästi ilmi oleelliset prosessien vaiheet ja lisäksi teknisiä palveluita koskevat tarkemmat tiedot. Kaavio tehtiin Word-tekstinkäsittelyohjelmalla. Tähän päädyttiin, jotta kaavion muokattavuus onnistuisi helposti myöhemmin. Väreillä pyrittiin selkeyttämään prosessiin osallistuvien vastuunjakoa. Kaavio laadittiin pystysuuntaisesti, jotta sen käytettävyys olisi helpompaa, esimerkiksi liitettäessä muihin tiedostoihin. Prosessikaavion esityksessä ei päädytty käyttämään täysin JUHTAn suosituksen mukaisia symboleita ja esitystapaa, vaan kaaviosta haluttiin hieman modernimman näköinen ja sen haluttiin kulkevan joustavasti yhtenä prosessina eri vastuutahojen kautta. Prosessikuvaukset tullaan tallentamaan toimeksiantajan intranettiin tarkoituksen mukaiseen paikkaan.

Prosessien kuvausta tehtäessä päädyttiin siihen, että JUHTAn suosituksen mukaisia lomakkeita prosessin perustiedoista sekä toiminnot-taulukosta ei

ole tarpeen täyttää. Tekniset palvelut ei ole koko osto- tai myyntilaskuprosessin omistaja, ja lomakkeiden tiedot ovat selvillä prosessikuvausta aloitettaessa. Tarvittavia tietoja huomioidaan sanallisessa kuvauksessa. Prosessien kuvaustyön edetessä päädyttiin siihen, että prosessikuvauksien ei tarvitse olla täysin JUHTAn suosituksen mukainen senkään vuoksi, että kyse on teknisiä palveluita palvelevasta kuvauksesta, eikä esimerkiksi koko kaupunki tai kaupunkien välistä yhteistyötä palvelevaa, jolloin esimerkiksi symboliikan tulisi olla samanlainen eri kuntien välillä.

Osto- ja myyntilaskuprosessit kuvattiin sekä lyhyesti sanallisesti että visuaalisesti kaaviomuodossa. Kuvauksessa pyrittiin sanallisen kuvauksen ohella esittämään prosessi mahdollisimman havainnollistavasti ja ymmärrettävästi prosessikaavion avulla. Tavoitteena oli, että prosessin kulun, työvaiheet ja vastuut käyvät ilmi kaaviosta.

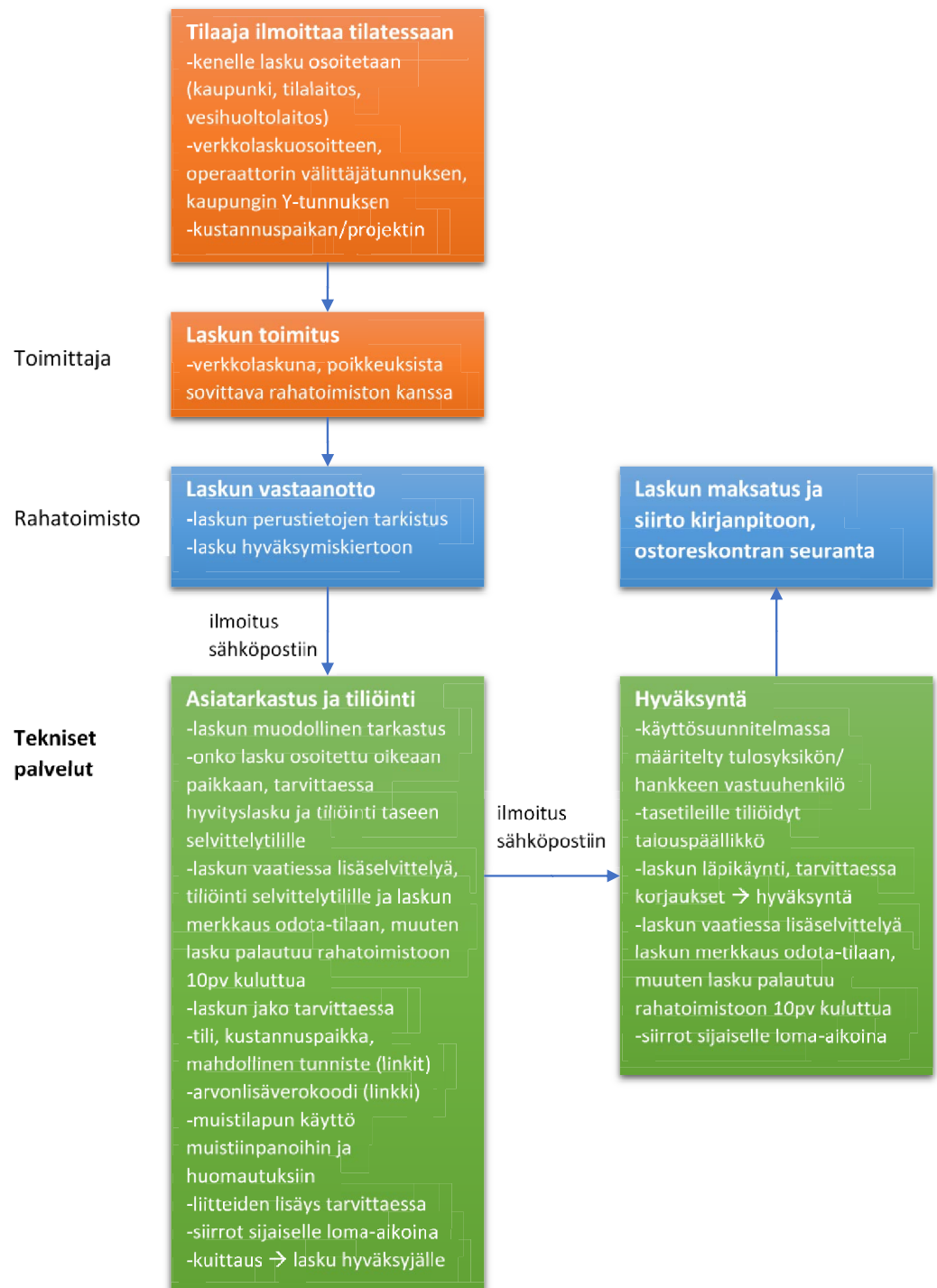
Työn tekijä päätyi hahmottelemaan prosessikuvauksia työn edetessä. Ensimmäinen versio prosessikuvauksista luotiin tekijän toimeksiantajalla työssä ollessaan tekemän havainnoinnin perusteella. Prosessikuvausedotukset käytiin ensin kerran läpi yleisellä tasolla teknisten palveluiden talouspäällikön kanssa. Kuvausten sisällöllinen tarkastelu tehtiin kerran monipuolisesti osto- ja myyntilaskuja käsittelevän toimistosihteerin kanssa, jotta kuvaukset vastaavat varmasti käytännön työtä. Tämän perusteella kuvauksiin tehtiin muutamia tarkennuksia. Lisäksi kaaviomuotoiset prosessikuvaukset esiteltiin ja käytiin läpi ryhmähaastattelussa. Prosessikuvauksien koettiin vastaavan käytäntöjä, ja niihin tehtiin muutamia sanallisia tarkennuksia.

Teknisille palveluille luodut prosessikaaviot ja sanalliset osto- ja myyntilaskutuksen prosessien kuvaukset käsitellään seuraavaksi. Sekä sanalliset prosessikuvaukset että prosessikaaviot sisältävät linkkejä, jotka ohjaavat lukijan lisätietoihin. Linkit lisätään toimeksiantajan kappaleeseen, ja ne vievät toimeksiantajan verkkosivuille tai intranettiin. Linkit ovat merkitty opinnäytetyöhön kaarisulkein.

4.2.1 Ostolaskuprosessin kuvaus

Kuvassa 4 esitetään teknisille palveluille laadittu ostolaskutuksen prosessikuvaus kaaviomuodossa. Sanallinen kuvaus esitetään prosessikaavion jälkeen.

Teknisten palveluiden ostolaskuprosessi



Kuva 4. Teknisten palveluiden ostolaskuprosessi.

Tilaaajan tulee tuotetta tai palvelua tilatessaan ilmoittaa laskun lähettäjälle oikea verkkolaskuosoite, operaattorin väittäjä-tunnus sekä kaupungin Y-tunnus. Lasku tulee osoittaa oikeaan paikkaan, ja siinä tulee olla merkintä, onko lasku osoitettu kaupungille, tilalaitokselle vai vesihuoltolaitok-

selle. (linkki kaupungin laskutus-sivustolle, josta löytyvät verkkolaskuosoitteet) Mikäli lasku on osoitettu väärään paikkaan, tulee pyytää uusi lasku oikeilla tiedoilla. Lisäksi tulee ilmoittaa tieto tilaajasta ja kustannuspaikasta tai projektista. Tilatun tuotteen tai palvelun käyttöönottaja tarkastaa lähteyksen saapumisen jälkeen, ja mikäli toimituksessa on huomautettavaa, tulee ottaa yhteyttä toimittajaan.

Ostolaskuprosessi alkaa laskun vastaanottamisesta. Kaupunki ottaa vastaan vain verkkolaskuja. Mahdollisista poikkeustapauksista tulee sopia rahatoimiston kanssa. Rahatoimisto huolehtii laskun perustietojen tarkistuksesta ja laittaa laskun hyväksymiskiertoonsa ostolaskujen kierrätysohjelmaan. Asiatarkastajalle ja hyväksyjälle saapuu ilmoitus sähköpostitse käsittelyä odottavasta laskusta sekä linkki kierrätysohjelmaan.

Teknisissä palveluissa käsitellään asiatarkastuksen ja hyväksynnän osalta pääsääntöisesti kaikki toimialueelle kuuluvat ostolaskut. Asiatarkastaja suorittaa laskun muodollisen tarkastuksen ja tarkistaa, että lasku on tullut oikeaan paikkaan sekä tarvittaessa pyytää hyvityslaskun ja toimittamaan laskun oikeaan paikkaan. Lasku tulee olla osoitettu oikein joko kaupungille, tilalaitokselle tai vesihuoltolaitokselle. Tällöin lasku ja hyvityslasku tiliöidään taseen selvittelytilille. Selvittelytiliä käytetään myös silloin, kun lasku vaatii jostain syystä lisää selvittelytyötä. Lasku pysyy asiatarkastajalla ja hyväksyjällä kymmenen päivää, jonka jälkeen se lähtee takaisin rahatoimiston käsittelyyn. Mikäli asiatarkastaja tai hyväksyjä odottaa laskulle esimerkiksi korjausta tai hyvityslaskua ja haluaa pitää alkuperäisen laskun itsellään avoimena siihen asti, tulee lasku merkitä odottavaan tilaan ostolaskujen käsittelyohjelmassa. Odotus-tilaa voidaan käyttää myös silloin, kun lasku vaatii tarkempaa selvittelyä.

Asiatarkastaja tiliöi ja tarvittaessa jakaa laskun käytön tai sopimuksen mukaisesti. Laskulle valitaan oikea kirjanpidon tili, kustannuspaikka ja mahdollinen tunniste. (linkit intranetin tili- ja kustannuspaikkakarttoihin sekä tunnisteisiin) Tässä yhteydessä tulee pohtia, onko kyse käyttötalouden menosta vai investointihankkeesta. Lisäksi valitaan laskulle tai sen osalle oikea verotili valitsemalla käytettävä arvonlisäverokoodi. (linkki intranettiin teknisten palveluiden ohjeistukseen osto- ja myyntilaskutuksen arvonlisäverosta) Asiatarkastaja valitsee tai muokkaa tarvittaessa laskun hyväksyjää. Tiliöity lasku kuitataan ja ohjelma lähettää sen eteenpäin hyväksyjälle.

Mahdolliset muistiinpanot ja huomiot tulee kirjata ostolaskujen kierrätysohjelmaan muistilappu-toiminnolla. Asiatarkastaja tai hyväksyjä voi tarvittaessa liittää ostolaskua täydentävää liiteaineistoa laskulle, esimerkiksi sopimuksen mihin lasku perustuu.

Käyttösuunnitelmassa määritelty tulosityksikön tai hankkeen vastuuhenkilö hyväksyy laskun. Tasetileille tiliöidyt laskut hyväksyy kuitenkin aina talous-

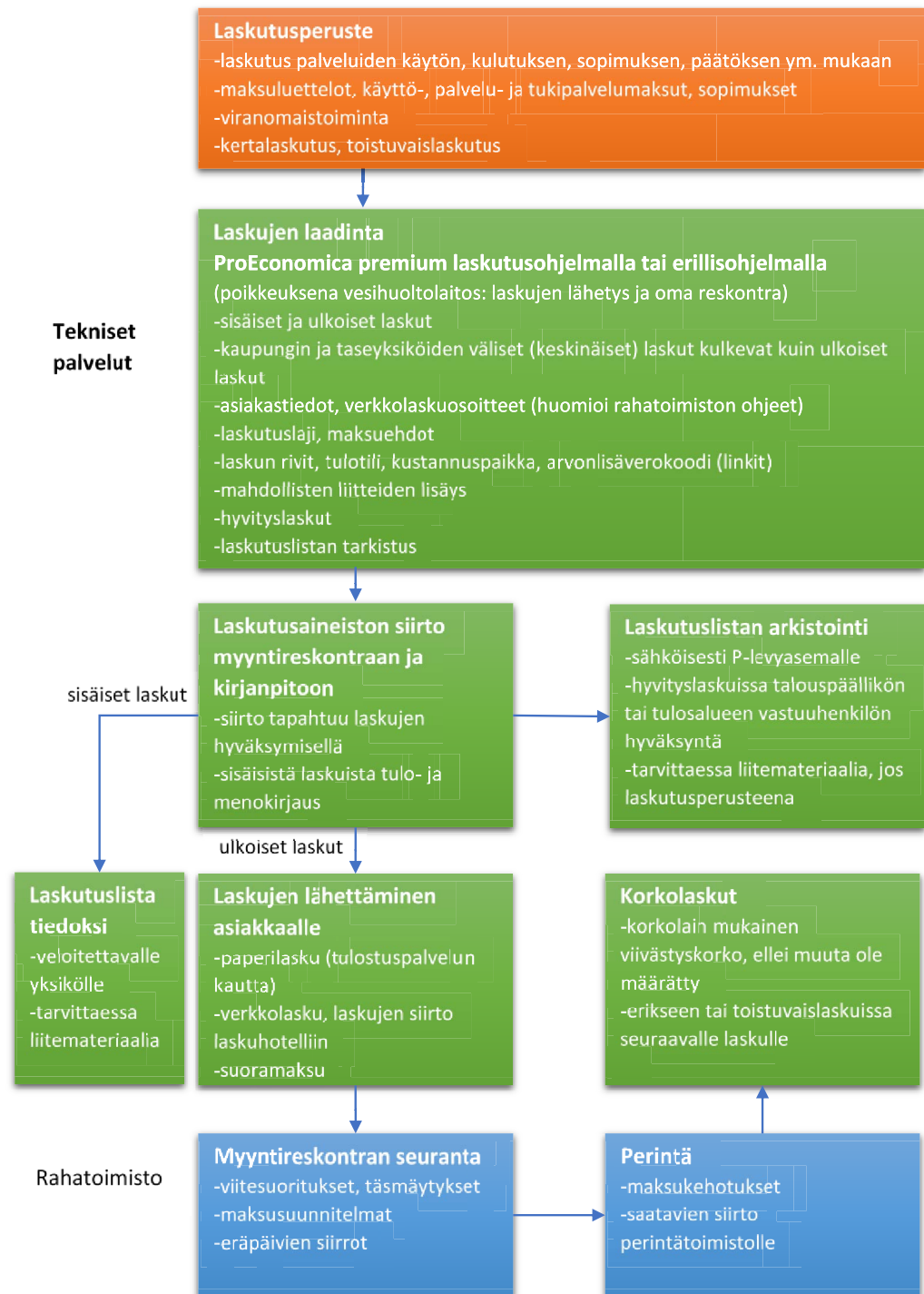
päällikkö. Hyväksyjän tehtävänä on käydä ostolasku läpi ja tehdä tarvittaessa korjaukset ennen hyväksyntää. Intranetissä on lista ostolaskujen asiatarkastajista, hyväksyjistä ja heidän sijaisistaan. (linkki intranetin ostolaskujen sijaistuslistaan) Jokaisen tulee myös itse merkitä laskujen siirrot sijaiselle, jotta laskut tulevat asiatarkastettua ja hyväksyttyä myös loma-aikoina.

Laskun hyväksynnän jälkeen laskun maksatus ja siirto kirjanpitoon tapahtuvat rahatoimistossa. Samoin ostoreskontran seuranta ja täsmäytykset kuuluvat rahatoimistolle.

4.2.2 Myyntilaskuprosessin kuvaus

Kuvassa 5 esitetään teknisille palveluille laadittu myyntilaskutuksen prosessikuvaus kaaviomuodossa. Sanallinen kuvaus esitetään prosessikaavion jälkeen.

Teknisten palveluiden myyntilaskuprosessi



Kuva 5. Teknisten palveluiden myyntilaskuprosessi.

Teknisissä palveluissa laskutetaan pääsääntöisesti kaikki toimialueelle kuuluvat maksut. Myyntilaskuprosessissa noudatetaan koko kaupunkia koskevia yleisiä laskutus- ja perintäohjeita, jonka uusin versio löytyy intranetistä. (linkki laskutus- ja perintäohjeisiin) Maksut perustuvat toimielinten hyväksyntään käyttö-, palvelu- ja tukipalvelumaksuihin, vuokra- ym. sopimuksiin

tai päätöksiin. Laskutus suoritetaan palvelun käytön, kulutuksen, sopimuksen tai päätöksen mukaan. Käytössä on sekä kerta- että toistuvaislaskutusta. Viranomaistoiminta on verotonta palvelua. Laskutettavien palveluiden ja käytön arvonlisävero on määritelty maksuluettelossa tai sopimuksissa. Voimassa olevat maksuluettelot löytyvät kaupungin nettisivuilta.

Myyntilaskutus aloitetaan laskun muodostamisella. Lasku laaditaan joko suoraan ProEconomica premium -laskutusohjelmaan tai se voidaan tehdä erillisohjelmassa. Tällöin laskutusaineisto siirretään erillisohjelmasta ProEconomicaan, ja laskutuksen loppuosa prosessista kulkee samanlailla. Poikkeuksena on vesihuoltolaitoksen laskutusohjelma; laskujen lähetys tapahtuu suoraan ohjelmasta ja ohjelmassa on oma reskontra. ProEconomicassa ylläpidetään asiakasrekisteriä, ja laskuttaja voi hakea asiakkaan omalle laskutuslajilleen. Asiakkaan perustietoihin lisätään verkkolaskutusosoite, jonka laskuttaja voi tarkistaa tieke.fi-sivustolta. Kuluttaja-asiakkaalla tulee olla henkilötunnus tallennettuna, jotta perintäprosessi mahdollistuu, ja he voivat valita sähköisen laskun omassa verkkopakissaan. Asiakkaiden perustamisesta ja verkkolaskuosoitteista tulee huomioida kulloinkin voimassa oleva rahatoimiston ohjeistus.

Laskuttaja muodostaa laskun valitsemalla tarkoituksenmukaisen laskutuslajin ja täydentämällä laskun tiedot. Laskuttaja valitsee asiakasrekisteristä asiakkaan, täyttää tai tarkistaa laskun perustiedot, kuten maksuehdon tai eräpäivän, tarvittavat yhteystiedot sekä mahdolliset lisätiedot, kuten ilmoituksen saatavan siirrosta perintätoimistolle. Laskuttaja lisää laskun rivit sekä rivikohtaisen tulotilin ja kustannuspaikan sekä arvonlisäverokannan (linkit intranetin tili- ja kustannuspaikkakarttoihin sekä teknisten palveluiden ohjeistukseen osto- ja myyntilaskutuksen arvonlisäverosta) valitsemalla oikean arvonlisäverokoodin. Sisäisissä laskuissa merkitään tulokohdan lisäksi myös veloitettavan yksikön tili- ja kustannuspaikkatiedot. Käytössä voi olla tuoterekisterin tapaan perustiedot sisältäviä rivitietoja. Laskun riveihin voi tarvittaessa kirjata myös laskutuksen perusteen, kuten sopimuksen tai viranhaltijapäätöksen numeron. Laskuun voi liittää mahdollisen liitteen, mutta silloin ohjelmiston rajoitukset tulee huomioida. Käytännössä laskuttaja saattaa lähettää laskuun liittyvän liitteen sähköpostitse. Laskujen teon jälkeen tarkistetaan ko. laskutuslajin laskutuslista.

Hyvityslasku tehdään vastaavasti kuin veloituslasku ja mikäli mahdollista, se kohdistetaan samalle kuukaudelle kuin veloituslasku. Hyvityslasku kohdistetaan sitä vastaavaan myyntilaskuun, laskussa tulee olla hyvityslaskumerkintä ja laskun summa on miinusmerkkinen. Laskulle voidaan tehdä myös osahyvityslasku. Mahdollinen maksupalautus maksetaan ostolaskutuksen kautta asiakkaalle.

Laskutusaineisto siirretään myyntireskontraan ja kirjanpitoon laskuerän hyväksymisellä. Muuta erillistä siirtoa ei tarvita. Sisäisistä laskuista muodostuu automaattisesti sekä tulo- ja menokirjaus. Hyväksytyjen laskujen

laskutuslista arkistoidaan sähköisesti talousosaston osoittamaan paikkaan. Tallennuksen hoitaa laskuttaja. Laskutuslistan mukana voi tallentaa tarvittaessa laskutusperusteena olevaa liitemateriaalia, mutta tämä on laskutuskohtaista ja tarpeellisuus riippuu laskutusperusteesta. Hyvityslaskuja sisältävän laskutuslistan hyväksyy taluspäällikkö tai tulosalueen vastuuhenkilö, mikäli hyvityslasku ei johdu esimerkiksi teknisestä korjauksesta, tai jos asiakkaalle syntyy maksupalautusta.

Laskut tulostetaan laskutusohjelmassa laskujen hyväksymisen jälkeen. Laskut toimitetaan asiakkaalle paperisena, verkkolaskuna tai suoramaksuna. Paperiset laskut lähtevät eteenpäin tulostuspalvelun kautta. Verkkolaskun saavat yritysasiakkaat, joiden asiakastietoihin on tallennettu verkkolaskutusosoite sekä kuluttaja-asiakkaat, jotka ovat valinneet verkkolaskun. Laskuerän verkkolaskut siirretään laskuhotelliin, josta ne lähtevät eteenpäin. Rahatoimisto vastaa laskuhotellista.

Myyntireskontran seuranta tapahtuu rahatoimistossa, ja he vastaavat mm. viitesuorituksista, täsmäytyksistä, laskujen eräpäivien siirroista sekä asiakaskohtaisista maksusuunnitelmista. Rahatoimisto vastaa myös perinnästä, ja he hoitavat erääntyneiden saatavien maksukehotukset sekä tarvittaessa saatavien siirron perintätoimistolle.

Myöhästyneistä maksuista peritään viivästyskorkoa, joka on viivästyskorkolain mukainen, jollei muuta ole määrätty. Viivästyskoron perimisestä huolehtii laskuttaja. Toistuvaislaskuissa viivästyskorko voidaan lisätä seuraavaan laskuun. Korkolaskutuksessa tulee huomioida kulloinkin voimassa olevat yleiset sekä yksikön ohjeet muun muassa perittävän koron määrästä.

4.3 Arvonlisävero-ohjeistus osto- ja myyntilaskuihin

Teknisille palveluille laadittu arvonlisävero-ohjeistus osto- ja myyntilaskuihin esitetään liitteenä 1. Ohjeistuksen linkit verkkosivuille esitetään alleviivauksilla. Teknisille palveluille laaditut kaaviomuotoiset osto- ja myyntilaskuprosessit sisältävät linkit kyseessä olevaan arvonlisävero-ohjeistukseen.

Arvonlisävero-ohjeistuksen laadinnan lähtökohtana pidettiin toimeksiantajan toiveita, käytännönläheisyyttä, ajantasaisuutta sekä käytettävyyttä työssä. Työn tekijä kävi toimeksiantajan kanssa läpi ennen työn aloittamista toiveita arvonlisävero-ohjeistuksesta. Toimeksiantaja toivoi arvonlisävero-ohjeistuksen sisältävän muun muassa perusasiat arvonlisäverosta, verokannat, vähennys- ja palautusjärjestelmät sekä vähennysrajoitteisen toiminnan, sekä mitä arvonlisäveron koodia käytetään myynti- ja ostolaskutuksen tilanteissa. Ohjeistuksen toivottiin olevan selkeä ja käytännönläheinen. Toiveena oli arvonlisäverokoodien valinnan esittäminen selkeästi taulukkomuodossa.

Työn tekijä pohti ohjeistuksen sisältöä sen perusteella, mitä osto- ja myyntilaskujen käsittelijän tulisi tietää arvonlisäverosta ja minkälaisia ostolaskutuksen tilanteita teknisissä palveluissa on käytössä. Ostolaskutuksen kokonaisuuksia kartoitettiin teemahaastattelussa, ja samat kokonaisuudet näkyvät teoriaosuudessa ja arvonlisävero-ohjeistuksessa.

Työn tekijä laati arvonlisävero-ohjeistuksen ensimmäisen version teoriaosuuden pohjalta. Ohjeistukseen valittiin toimeksiantajan toivomat asiat sekä teknisten palveluiden osalta keskeiset kokonaisuudet.

Ohjeistuksen ajantasaisuus varmistetaan sillä, että ohjeistuksessa on tiivistetyksi perusasiat sekä lisätietoihin ohjaavia linkkejä. Linkit ohjaavat lainsäädäntöön sekä Verohallinnon, Kuntaliiton ja Rakennusteollisuus RT:n ohjeistuksiin. Linkkien yhteyteen on otsikon lisäksi kirjattu linkin sisältämiä pääaiheita helpottamaan tarpeellisen tiedon löytymistä. Linkeistä löytyy lisätietoa muun muassa arvonlisäveron määrän laskemisesta, rakennuspalveluista, viranomaistoiminnasta, laskumerkinnöistä, vähennysoikeuden rajoituksista ja kuntapalautuksesta.

Haastateltavat saivat luettavakseen työn tekijän laatiman arvonlisävero-ohjeistukseen ensimmäisen version etukäteen tutustumista varten. Näin asioita ehti pohtia oman työn kannalta etukäteen. Ryhmähaastattelun aikana arvonlisävero-ohjeistukseen lisättiin muutamia esimerkkejä, ja lyhyttä esittelyä kuntien laskennallisesti palautuksesta toivottiin sisällytettävän myös ohjeistukseen. Nollaverokannan lyhyt esittely poistettiin, ettei se aiheuttaisi sekaannusta, sillä tällä hetkellä sitä ei ole teknisissä palveluissa. Ryhmähaastattelussa esille tuli yllättävän vähän toiveita arvonlisävero-ohjeistukseen liittyen. Ohjeistusta pidettiin tarpeellisena ja selkeänä jo ensimmäisen version vaiheessa, eikä siihen ollut tarpeen tehdä suurempia muutoksia. Ohjeistusta voidaan muokata jatkossa sitä mukaan, kun tulee esille ohjeita vaativia seikkoja.

Ohjeistus on niin tiivis, että sisällysluettelo ei ole tarpeellinen. Ohjeistuksessa käsitellään arvonlisäveroa yleisesti, verokantoja, vähennysjärjestelmää ja vähennysoikeuden rajoituksia, kuntien palautusjärjestelmää, laskennallista palautusta ja rakentamispalveluiden käännettyä arvonlisäverovelvollisuutta.

Arvonlisäveron käsittely teknisten palveluiden osto- ja myyntilaskuissa esitetään ohjeistuksessa (kts. liite 1) taulukkomuodossa. Taulukon avulla ohjataan valitsemaan tiliöintivaiheessa laskulle oikea arvonlisäveron käsittely. Ostolaskujen osalta taulukon vasemmassa sarakkeessa on esitelty erilaiset teknisissä palveluissa esiintyvät ostolaskun arvonlisäveron tilanteet. Oikeassa sarakkeessa puolestaan esitetään kyseisessä tilanteessa käytettävä arvonlisäverokoodi, sekä tarvittaessa pohdinta kuuluuko hankinta vähennys- vai palautusjärjestelmään tai vähennysrajoituksen piiriin.

Myyntilaskujen arvonlisäveron osalta käsitellään lyhyesti kunnan viranomaistoiminnan määritelmä sekä myyntilaskutuksen arvonlisäverokoodit. Myyntilaskujen osalta taulukon vasemmassa sarakkeessa on esitetty erilaiset teknisissä palveluissa esiintyvät myyntilaskun arvonlisäveron tilanteet. Myyntien arvonlisäveron tilanteiden erityistä kartoitusta ei pidetty tarpeellisena, mutta työn tekijän laatimat kokonaisuudet käytiin läpi haastattelutilanteessa. Oikeassa sarakkeessa esitetään kussakin tilanteessa käytettävä arvonlisäverokoodi.

Toimeksiantajalla on käytössä arvonlisäverokoodit, joiden avulla arvonlisäveron laskenta suoritetaan. Myyntilaskua tehtäessä ja ostolaskua tiliöitäessä tulee valita tilanteeseen sopiva arvonlisäveron käsittely käyttämällä kyseisen arvonlisäveron tunnusta. Tunnuksen tietoihin on määritelty oikea verotili kirjanpidossa. Arvonlisäveron tunnuksia ovat kolmenumeroisia. 1, 2 ja 4 alkuiset koodit koskevat ostoja ja 3 alkuiset myyntiä. Pääsääntöisesti kaksi seuraavaa koodia kertovat arvonlisäverokannasta, esimerkiksi tunnus 110 tarkoittaa 10% vähennysjärjestelmää, 214 14% palautusjärjestelmää ja 324 24% myyntiä. Koko arvonlisäverokoodistoa ei ole tarpeen sijoittaa ohjeistukseen, sillä teknisissä palveluista koskevat arvonlisäverokoodit käyvät ilmi ohjeistuksesta.

5 JOHTOPÄÄTÖKSET JA POHDINTAA

Opinnäytetyön tarkoituksena oli kuvata toimeksiantajan osto- ja myyntilaskutuksen prosessit sekä käsitellä osto- ja myyntilaskutuksen arvonlisäveron käsittelyä. Tavoitteena oli löytää kriittisiä arvonlisäverokäsittelyn tilanteita, jotka aiheuttavat haasteita käytännön työssä. Tavoitteena oli kehittää selkeä ja toimiva kirjallinen ohjeistus arvonlisäveron käsittelyyn osto- ja myyntilaskutuksen tilanteisiin.

Työn tekijä esitteli työn tuotoksena syntyneet osto- ja myyntilaskutuksen prosessikuvaukset sekä arvonlisävero-ohjeistuksen ryhmähaastattelussa, jossa oli paikalla lähes kaikki teknisten palveluiden palvelukeskuksen toimistosihteerit sekä teknisten palveluiden talouspäällikkö. Sekä prosessikuvauksiin että arvonlisävero-ohjeistukseen tehtiin ryhmähaastattelun perusteella muutamia muutoksia, joita on kuvattu edellisessä luvussa.

Laaditut prosessikuvaukset koettiin selkeiksi ja käytännönläheisiksi, ja niitä pidettiin tarpeellisena muun muassa työnjaon selkeyden sekä perehdytyksen kannalta. Ostolaskuprosessin koettiin toimivan hyvin. Myyntilaskutuksen haasteiden koettiin liittyvän sijaistustilanteisiin, joihin pyritään löytämään ratkaisu myyntilaskutuksen vuosikellojen avulla.

Haastattelussa ei noussut esille merkittäviä haastaviksi koettuja arvonlisäveron kirjaustilanteita, joten tähän aiheosioon ei työssä tarvinnut paneutua. Arvonlisävero-ohjeistusta ei ennestään ollut, ja ohjeistus koettiin selkeäksi ja erityisen tarpeelliseksi. Arvonlisävero-ohjeistus käytiin läpi arvonlisäverokoodien osalta yksityiskohtaisesti. Arvonlisävero-ohjeistus otettiin hyvin vastaan ja siihen tehtiin yhteistyössä muutamia muutoksia. Tämä myös lisää työyksikön sitoutumista ohjeistukseen ja sen päivittämiseen jatkossa.

Arvonlisävero-ohjeistuksen käyttöönoton voidaan ajatella tapahtuneen haastattelutilaisuuden yhteydessä, sillä ohjeistus käytiin yksityiskohtaisesti läpi. Paikalla olivat lähes kaikki, jotka ohjeistusta tulevat pääsääntöisesti käyttämään työssään. Sekä osto- ja myyntilaskutuksen prosessikuvaukset että arvonlisävero-ohjeistus tullaan tallentamaan teknisten palveluiden intranettiin talousosion yhteyteen.

Palaute sekä toimeksiantajan edustajalta, että teknisten palveluiden palvelukeskuksen sihteereiltä oli haastattelutilaisuuden perusteella hyvin positiivista. Hyvää palautetta tuli muun muassa käytännönläheisyydestä ja selkeydestä.

Opinnäytetyön aihe lähti toimeksiantajan tarpeista, joten sen tiedettiin olevan tarpeellinen ja hyödyllinen toimeksiantajalle. Aihe oli työn tekijälle

ajankohtainen myös muuttuneiden työtehtävien vuoksi. Arvonlisäverojärjestelmään tutustuminen kunnan näkökulmasta tulee olemaan tarpeellista tietoa sekä työn tekijälle että arvonlisävero-ohjeistuksen käyttäjille.

Ryhmähaastatteluna toteutetussa teemahaastattelussa syntyi paljon keskustelua eri teemoista. Ryhmähaastattelu oli onnistunut myös arvonlisävero-ohjeistuksen vastaanoton kannalta. Työn tekijä päätyi hahmottelemaan prosessikuvauksia ja arvonlisävero-ohjeistusta työn edetessä, ja se osoittautui sopivaksi tavaksi, jolloin ryhmähaastattelussa oli helpompi keskustella eri teemoista. Ilman prosessikuvausten ja arvonlisävero-ohjeistuksen esittelyä keskustelu olisi saattanut jäädä vähäisemmäksi.

Kokonaisuudessaan työn tuotoksena syntyneitä prosessikuvauksia ja arvonlisävero-ohjeistusta voidaan pitää sekä työn tekijän että toimeksiantajan tavoitteiden ja toiveiden mukaisina. Työn tekijän työssään tekemä havainnointi auttoi takaamaan prosessikuvausten ja arvonlisävero-ohjeistuksen käytännönläheisyyden. Jatkossa sekä prosessikuvauksia että arvonlisävero-ohjeistusta tullaan päivittämään tarpeen mukaan. Konkreettisenä kehittämistoimenpiteenä tullaan laatimaan palvelukeskuksen toimistosih-teereiden myyntilaskutuksen vuosikellot sijaistustilanteita varten.

LÄHTEET

- Arvonlisäverolaki 1501/1993. Haettu 15.3.2017 osoitteesta <https://www.finlex.fi/fi/laki/ajantasa/1993/19931501>
- Helanto, L., Kaisaniemi, T., Koskinen, K., Kuntola, K., & Siivola, M. (2013). *Taloushallinto. Nyt: Tilitoimistoammattilaisen opas sähköiseen taloushallintoon*. 2. painos. Espoo: ProCountor International Oy.
- Hirsjärvi S., Remes P. & Sajavaara P. (2007). *Tutki ja kirjoita*. 13. osin uudistettu painos. Helsinki: Tammi.
- Jokinen M., Kojonkoski M. & Takalo T. (2017). *Käytännön arvonlisäverotus*. 5. uudistettu painos. Helsinki: ST-Akatemia Oy.
- JUHTA – Julkisen hallinnon tietohallinnon neuvottelukunta (2012). *JHS-suositukset: JHS 152 Prosessien kuvaaminen*. Haettu 17.1.2018 osoitteesta <http://www.jhs-suositukset.fi/suomi/jhs152>
- Kallio M., Lindholm M., Nielsen A., Ojala M., Sääskilahti J. & Takalo T. (2017). *Arvonlisäverotus 2017*. Helsinki: Edita Publishing Oy.
- Kirjanpitolautakunta (2011). *Yleisohje kirjanpidon menetelmistä ja aineistoista*. Haettu 19.2.2018 osoitteesta <http://tem.elinar.fi/tem/kirjanpi.nsf/all/98CA1240D57D5BD0C225782C003E0FCF?openDocument>
- Kiiskinen S., Linkoaho A. & Santala R. (2002). *Prosessien johtaminen ja ulkoistaminen*. Helsinki: WSOY.
- Koivumäki, J. & Lindfors, H. (2012). *Pk-yrityksen taloushallinto käytännönläheisesti*. Helsinki: Kauppakamari.
- Laamanen K. (2012). *Johda liiketoimintaa prosessien verkkona -ideasta käytäntöön*. 9. painos. Helsinki: Laatukeskus Excellence Finland.
- Lahti S. & Salminen T. (2014). *Digitaalinen taloushallinto*. Helsinki: Sanoma Pro Oy.
- Sainio N. & Laine S. (2017). *Arvonlisäveron ja ennakonpidätyksen ilmoittaminen ja maksaminen käytännönläheisesti*. Helsinki: Helsingin seudun kauppakamari.
- Sirpoma P. & Tannila E. (2014). *Arvonlisäverotus käytännönläheisesti*. Helsinki: Helsingin seudun kauppakamari.
- Suorto A. (2012). *Arvonlisävero-opas kunnille ja kuntayhtymille*. 4. uudistettu painos. Helsinki: Suomen kuntaliitto.

Tannila E., Kukkonen J. & Päckilä J. (2013). *Arvonlisäveron laskutus ja raportointi*. Helsinki: Lakimiesliiton kustannus.

Tieke – Tietoyhteiskunnan kehittämiskeskus ry (n.d.). *Ensiaskleet verkkolaskutukseen: Liite 1 Sähköisen laskutuksen käsitteistöä*. Haettu 19.2.2018 osoitteesta <https://www.tieke.fi/display/verkkolasku/Etusivu+-+opas+verkkolaskutukseen>

Tomperi S. (2017). *Kehittyvä kirjanpito*. Helsinki: Edita Publishing Oy.

Valtioneuvoston asetus arvonlisäverosta 1356/2016. Haettu 19.4.2018 osoitteesta <https://www.finlex.fi/fi/laki/ajantasa/2016/20161356>

Varanka, P., Mäkikangas, P., Hyypiä, M., Jalonen, S. & Samppala, A. (2017). *Digitalous: Opas sähköisen taloushallinnon käyttöönotolle*. Turku: Turun ammattikorkeakoulu.

Verohallinto (2013). *Miten arvonlisävero lasketaan?* Haettu 16.3.2018 osoitteesta https://www.vero.fi/yritykset-ja-yhteisot/tietoa-yritysverotuksesta/arvonlisaverotus/miten_arvonlisaveron_maara_lasketaa/

Verohallinto (2016). *Kiinteistön kasite arvonlisäverotuksessa 1.1.2017 alkaen*. Haettu 19.4.2018 osoitteesta https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/48603/kiinteiston_kasite_arvonlisaverotuksessa/

Verohallinto (2017a). *Kuntien ja kuntayhtymien arvonlisäverotusohje*. Dnro A94/200/2016. Haettu 15.3.2018 osoitteesta https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/48201/kuntien_ja_kuntayhtymien_arvonlisaverot/#2-kuntien-verovelvollisuudesta

Verohallinto (2017b). *Arvonlisäverotus*. Haettu 15.3.2018 osoitteesta <https://www.vero.fi/yritykset-ja-yhteisot/tietoa-yritysverotuksesta/arvonlisaverotus/>

Verohallinto (2017c). *Rakennusalan käännetty arvonlisäverovelvollisuus* Dnro A235/200/2016. Haettu 21.3.2018 osoitteesta https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/48625/rakennusalan_kaannetty_arvonlisaverovel3/

Äärilä L., Nyrhinen R., Hyttinen P. & Lamppu K. (2017). *Arvonlisäverotus käytännössä*. 11. uudistettu painos. Helsinki: Alma Talent Oy.

Haastattelu

Ryhmähaastattelu 28.3.2018. Teknisten palveluiden palvelukeskus, talouspäällikkö ja seitsemän toimistosihteeriä.

TEKNISTEN PALVELUIDEN ARVONLISÄVERO-OHJEISTUS OSTO- JA MYYNTILASKUIHIN

X kaupunki / Tekniset palvelut

Arvonlisävero osto- ja myyntilaskuissa

[Arvonlisäverolain](#) (AVL 1501/1993 § 1) mukaan arvonlisäveroa suoritetaan valtiolle liiketoiminnan muodossa Suomessa tapahtuvasta tavarantoimituksen ja palvelun myynnistä, Suomessa tapahtuvasta tavarantoimituksen maahantuonnista, Suomessa tapahtuvasta tavarantoimituksen yhteisöhenkilöstön toiminnasta sekä Suomessa tapahtuvasta tavarantoimituksen siirrosta varastointimenettelyistä.

Lisäksi arvonlisäverosta säädetään [arvonlisäveroasetuksessa](#).

Arvonlisäverolain yleiset säännökset koskevat myös kuntaa soveltuvin osin. Kunta suorittaa arvonlisäveroa liiketoiminnan muodossa harjoittamasta tavarantoimituksen ja palvelujen myynnistä, jollei kyse ole arvonlisäverolaissa verottomaksi säädetystä toiminnasta.

Liiketoiminnan muodossa tapahtuvana pidetään sellaista toimintaa, joka tapahtuu ansiotarkoituksessa, se on jatkuvaa, ulospäin suuntautuvaa ja itsenäistä toimintaa, johon liittyy tavantoinen yritysjärjelmä. Arvonlisäverolaki ei määrittele liiketoiminnan käsitettä, ja käytännössä sitä tulkitaan laajasti.

Kunta on yhtenä yksikkönä arvonlisäverovelvollinen kaikista liiketoiminnistaan. Kunnan sisäiset veloitukset virastolta tai omalta liikelaitokselta eivät ole arvonlisäverollisia myyntejä.

Verohallinto:

[Arvonlisäverotus](#)

mm. yleistä arvonlisäverotuksesta, verokannat, arvonlisäveron laskeminen, vähennysoikeus, rakennusala, kiinteistöinvestointi

[Kuntien ja kuntayhtymien arvonlisäverotusohje](#)

mm. kuntien verovelvollisuus, kunnan harjoittama liiketoiminta, viranomaistoiminta, oma käyttö,

[Laskutusvaatimukset arvonlisäverotuksessa](#)

mm. laskumerkinnät, lasku vähennysoikeuden edellytyksenä, kulujen edelleenlaskutus

Kuntaliitto: [Arvonlisäveroon liittyviä ohjeistuksia](#)

Verokannat

-Suoritettavan veron määrä lasketaan myyntiin kulloinkin soveltuvan verokannan mukaisena prosenttiosuutena veron perusteesta.

-Liityntäperiaate: veron perusteeseen luetaan myös tavarantoimituksen tai palvelun myynnin yhteydessä perittävät hinnannlisät, esimerkiksi laskutuslisät ja kuljetuskulut, ja ne laskutetaan samalla verokannalla kuin tavarantoimituksen myynti. Sovelletaan myyjän laskuttaessa päätuotteen

lisäksi sivutuotteita, jotka liittyvät kiinteästi päätuotteeseen, jolloin myyntiä käsitellään yhtenä kokonaisuutena.

-Tässä ohjeistuksessa keskitytään kuntaan, joten ns. nollaverokantaa ei tässä käsitellä

Verohallinto: [Miten arvonlisäveron määrä lasketaan?](#)

| | |
|------|---|
| 24 % | yleinen verokanta: useimmat tavarat ja palvelut |
| 14 % | elintarvikkeet, rehu, ravintola- ja ateriapalvelut |
| 10 % | kirjat, lääkkeet, liikuntapalvelut, elokuvanäytökset, kulttuuri- ja viihdetilaisuuksien sisäänpääsy, henkilökuljetus, majoituspalvelut ja televisio- ja yleisradiotoiminnasta saadut korvaukset |

Vähennysjärjestelmä

Koska arvonlisäveroa suoritetaan jokaisessa vaihdannan vaiheessa, on veron kertaantuminen pyritty estämään mahdollisimman laajalla vähennysjärjestelmällä. Yleisestä vähennysoikeudesta ja sen edellytyksistä säädetään arvonlisäverolain 10 luvussa. Vähennysoikeutta koskeva pääsääntö säädetään arvonlisäverolain 102 §:ssä, jonka mukaan verovelvollisella on oikeus vähentää arvonlisäverollista liiketoimintaa varten tehtyihin tuotantopanoshankintoihin sisältyvä arvonlisävero. Lisäksi pykälässä asetetaan vaatimuksia vähennyksen tekijälle ja hankitun hyödykkeen käyttötarkoitukselle, sekä määritellään vähennettävä arvonlisävero eri hankintatilanteissa.

Pääsäännön mukaan verovelvollinen ostaja saa vähentää hankkimastaan tavarasta tai palvelusta suoritettavan arvonlisäveron, mikäli hankinta on tehty tämän verollista liiketoimintaa varten ja myyjä on verovelvollinen kyseisestä myynnistä. Osittainen vähennysoikeus voi syntyä, jos verovelvollinen hankkii hyödykkeen vähennysrajoitusten alaiseen käyttöön, mutta hyödykettä käytetään myös vähennyskelpoiseen käyttöön.

Vähennysoikeuden rajoitukset

Arvonlisäverolain 114 §:ssä on lueteltu sellaiset ostot, joita yritys ei saa vähentää, vaikka osto olisi verollinen ja sillä olisi liittynyt yhtiön verolliseen liiketoimintaan. Näitä vähennysoikeuden rajoituksia ovat esimerkiksi edustusmenoihin, henkilökunnan vapaa-ajanviettopaikkaan ja henkilöautoihin kohdistuvat kulut tietyissä tapauksissa. Myös verohallinto on antanut ohjeistuksia eri tilanteisiin.

Verohallinto:

[Arvonlisäveron vähennysoikeudesta](#)

[Markkinointi- ja edustustilaisuudet arvonlisäverotuksessa](#)

Kuntien palautusjärjestelmä

Kuntapalautusjärjestelmästä säädetään arvonlisäverolaissa. Järjestelmän avulla pyritään ratkaisemaan hankintaneutraalisuus kunnan itse tuottamien ja ulkopuolisilta ostettujen palvelujen välillä.

Kuntapalautuksesta säädetään arvonlisäverolain 130 §:ssä. Sen mukaan kunnalla on oikeus saada verotonta toimintaa varten tehtyihin hankintoihin sisältyvä vero palautuksena. Laajuudeltaan palautusoikeus vastaa verovelvollisen yrityksen oikeutta vähentää hankintoihinsa sisältyvä vero. Kunnan harjoittaessa arvonlisäverollista myyntitoimintaa, se saa käsitellä hankintoihin sisältyvän arvonlisäveron vähennysjärjestelmässä lain yleisten sääntöjen mukaan.

Kaikkia kunnan tekemiä hankintoja ei koske arvonlisäverolain 130 §:ssä tarkoitettu palautusoikeus. Oikeutta kuntapalautukseen ei ole niiden hankintojen osalta, jotka kohdistuvat yksityiseen kulutukseen, 114 tai 114 a §:ssä tarkoitettuun vähennysrajoituksen alaiseen toimintaan tai kiinteistön verottomaan vuokraustoimintaan.

130 §:ssä tarkoitettuun kunnan palautukseen oikeuttavaan käyttöön ja palautettavaan veroon sovelletaan kaikkia arvonlisäverolain säännöksiä, joissa säädetään vähennykseen oikeuttavasta käytöstä ja vähennettävästä verosta. Periaatteessa kunnalla on aina oikeus saada hankintoihin sisältyvä vero takaisin joko vähennyksenä tai palautuksena yleistä vähennysoikeutta koskevien säännösten sekä arvonlisäverolaissa säädettyjen palautusoikeuksien myötä.

Kuntien laskennallinen palautus

Kunnille myönnetään arvonlisäverolain 130 a §:n mukaan laskennallinen palautus verotomista terveyden- ja sairaanhoitoon sekä sosiaalihuoltoon liittyvistä hankinnoista. Palautus myönnetään siitä laskennallisesta piilevästä verosta, joka sisältyy yksityiseltä sektorilta tehtyihin verottomiin ostoihin. Palautukseen oikeuttavista hankinnoista sekä palautuksen suuruudesta säädetään arvonlisäverolaissa. Palautuksen suuruus on 5 prosenttia palvelun tai tavarantoiminnan ostohinnasta. Palautuksen laskemisessa käytetään hintaa, johon piilevä vero sisältyy.

Verohallinto:

[Kuntien ja kuntayhtymien arvonlisäverotusohje](#)

mm. palautusjärjestelmä, kuntapalautus, kuntapalautuksen rajoitukset, laskennallinen palautus

Rakentamispalveluiden käännetty arvonlisäverovelvollisuus

Rakentamispalveluiden käännetty arvonlisäverovelvollisuus tuli voimaan vuonna 2011, ja sen tarkoituksena on kitkeä rakennusalaan esiintyvää harmaata taloutta. Rakennusalaan aliurakoitsijat eivät suorita myynnistään arvonlisäveroa, vaan rakentamispalvelun ostaja maksaa veron myyjän puolesta. Suomessa rakennusalan käännettyä arvonlisäverovelvollisuutta sovelletaan aina, kun palvelu on rakentamispalvelua tai työvoiman vuokrausta rakentamispalvelua varten, ja ostaja on elinkeinonharjoittaja, joka toiminnassaan muutoin kuin satunnaisesti myy rakentamispalvelua tai vuokraa työvoimaa rakentamispalvelua varten. Ostaja voi olla myös niin sanottu välimies. Rakentamispalveluiden käännettyä verovelvollisuutta sovelletaan niihin kuntiin ja kuntayhtymiin, jotka muutoin kuin satunnaisesti myyvät rakentamispalveluja, sillä kunnat ja kuntayhtymät rinnastetaan elinkeinonharjoittajiin.

Rakentamispalveluja, joita käännetty verovelvollisuus koskee, ovat kiinteistöön kohdistuvat rakennus-, perusparannus-, laajennus- ja korjaustyöt sekä työn yhteydessä asennetun tavaran luovuttaminen. Rakennustyöhön luetaan talorakentaminen sekä maa- ja vesirakentaminen. Käännetty verovelvollisuus koskee muun muassa rakennusalueen pohjatöitä, rakennusten ja rakennelmien rakentamista, korjausrakentamista ja perusparannustöitä, rakennusasennustöitä, kuten sähkö ja LVI-asennuksia, rakennuksen viimeistelytöitä, kuten maalausta, rakennussiivousta, rakennuskoneiden vuokrausta käyttäjiin sekä työvoiman vuokrausta edellä mainittuja rakentamispalveluja varten. Käännettyä verovelvollisuutta ei sovelleta esimerkiksi suunnittelu- ja valvontatehtäviin, kuten arkkitehtipalveluihin, rakennuskoneiden vuokraukseen ilman kuljettajaa eikä kiinteistöhoitopalveluihin.

Tarkoituksena on soveltaa käännettyä verovelvollisuutta, kun rakennusalan aliurakoitsija myy rakentamispalveluja pääurakoitsijalleen. Pääurakoitsijan myydessä rakentamispalveluja edelleen työn tilaajalle käännettyä verovelvollisuutta ei pääsääntöisesti sovelleta, vaan tällöin pääurakoitsija veloittaa rakentamispalvelun verollisena ja tilaaja vähentää veron yleistä vähennysoikeutta koskevien edellytyksin.

Verohallinto: [Rakennusalan käännetty arvonlisäverovelvollisuus](#)

Verohallinto: [Kiinteistön käsite arvonlisäverotuksessa 1.1.2017 alkaen](#)

Kuntaliitto: [Rakentamispalveluiden käännetty arvonlisäverovelvollisuus kunnissa](#)

Rakennusteollisuus RT: [Rakennusalan käännetty arvonlisäverovelvollisuus](#) mm. rakentamispalveluiden satunnainen myynti, käännetyn alv:n soveltaminen, esimerkkejä soveltamisesta

Linkit tarkistettu 2.4.2018

Arvonlisävero ostolaskuissa

| ostolaskun arvonlisävero | verokoodi | | |
|---|--|---|---|
| ei alv | 401 veroton toiminta | | |
| rakentamispalv. alv, laskussa merkintä "kään- netty verovelvollisuus", "AVL 8 c §" | vähennysjärjestelmä (esim. vuokrattavat laiturit) | | 144 24% rakentamispalve- luosto vähennysjärj |
| | palautusjärjestelmä (esim. tiet) | | 244 24% rakentamispalve- luosto palautusjärj |
| laskennallinen palautus, laskussa merkintä "AVL 130 a §" | 205 5% laskennallinen alv | | |
| alv 10%, 14%, 24%, onko vähennysoikeus | ei | 402 vähennysrajoitteiset AVL | |
| | kyllä | vähennysjärjestelmä (kohde josta verollista tuloa, esim. ulkoiseen käyttöön vuokrattu tila tai kohde) | 110 10% vähennysjärjestelmä 114 14% vähennysjärjestelmä 124 24% vähennysjärjestelmä |
| | | palautusjärjestelmä (palvelutoimintaan hankitut) | 210 10% palautusjärjestelmä 214 14% palautusjärjestelmä 224 24% palautusjärjestelmä |
| alv kohdistuu verotto- maan vuokrasopimuk- seen* | ei vähennys- eikä palautusoi- keutta | | 402 vähennysrajoitteiset alv |

*kiinteistöjen rakentamis- tai rakennuttamiskustannukset, perusparannus-, korjaus- ja hoitokustannukset, vesi-, sähkö- ja lämpökulut

Arvonlisävero myyntilaskuissa

Kunnan viranomaistoiminta on verotonta myyntiä
-viranomaisen ominaisuudessa harjoittama toiminta on verotonta myyntiä
-toiminta, josta kunnan tulee lain mukaan huolehtia, eikä palvelua ei voi hankkia muualta.

Laskutettavien palveluiden ja käytön arvonlisävero on määritelty maksuluetteloissa tai sopimuksissa. Voimassa olevat maksuluettelot löytyvät kaupungin nettisivuilta.

| myynnin arvonlisävero | verokoodi |
|--|---|
| veroton viranomaistoiminta | 301 veroton myynti AVL § |
| säädetty verottomaksi | 301 veroton myynti AVL § (merkintä mihin AVL §:ään perustuu, kts. maksuluettelo, esim. AVL 27.1 §, AVL 29 § 8 kohta) |
| rakentamispalveluiden käännetty alv: asiakas eli ostaja maksaa arvonlisäveron | 304 rakentamispalv myynti ostaja alv-velvollinen |
| verollinen myynti | 310 10% myynti 314 14% myynti 324 24% myynti |